



**IFRS<sup>®</sup>**

Accounting

Mars 2024

# Exposé-sondage

Norme IFRS<sup>®</sup> de comptabilité

## Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation

Projet de modification d'IFRS 3 et d'IAS 36

Date limite de réception des commentaires : le 15 juillet 2024

International Accounting Standards Board

IASB/ES/2024/1

**Regroupements d'entreprises — Informations à fournir,  
goodwill et dépréciation**

Projet de modification d'IFRS 3 et d'IAS 36

*Date limite de réception des commentaires : le 15 juillet 2024*

Exposure Draft IASB/ED/2024/1 *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **15 July 2024** and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the 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.

© 2024 IFRS Foundation

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of the Exposure Draft *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment* hasn't been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The 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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

#### **Attribution to CPA Canada**

The IFRS Foundation acknowledges that the Exposure Draft *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment* has been translated from English into French by the Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) as part of CPA Canada's ongoing commitment to the accounting profession.

**Regroupements d'entreprises — Informations à fournir,  
goodwill et dépréciation**

Projet de modification d'IFRS 3 et d'IAS 36

*Date limite de réception des commentaires : le 15 juillet 2024*

L'exposé-sondage ES/2024/1 *Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires doivent être transmis d'ici le **15 juillet 2024** par courrier électronique, à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org), ou en ligne, à <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à [www.ifrs.org](http://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 extracontractuelle 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.

#### © 2024 IFRS Foundation

**Tous droits réservés.** Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La traduction française de l'exposé-sondage *Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation* 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.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, dont « IAS® », « IASB® », le logo « IASB® », « IFRIC® », « IFRS® », le logo « IFRS® », « IFRS for SMEs® », le logo « IFRS for SMEs® », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », le logo « Hexagon Device », « NIIF® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de commerce de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

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 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

#### Contribution de CPA Canada

L'IFRS Foundation souligne que l'exposé-sondage *Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation* est traduit de l'anglais vers le français par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) dans le cadre de son engagement continu à l'égard de la profession comptable.

**SOMMAIRE**

	<i>à partir de la page</i>
<b>INTRODUCTION</b>	<b>7</b>
<b>APPEL À COMMENTAIRES</b>	<b>9</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IFRS 3 <i>REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES</i></b>	<b>15</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 36 <i>DÉPRÉCIATION D'ACTIFS</i></b>	<b>23</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IFRS X <i>FILIALES N'AYANT PAS D'OBLIGATION D'INFORMATION DU PUBLIC : INFORMATIONS À FOURNIR</i></b>	<b>29</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] DE L'ÉNONCÉ DE PRATIQUES EN IFRS 2 <i>PORTER DES JUGEMENTS SUR L'IMPORTANCE RELATIVE</i></b>	<b>32</b>
<b>APPROBATION PAR L'INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD DE L'EXPOSÉ-SONDAGE <i>REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES — INFORMATIONS À FOURNIR, GOODWILL ET DÉPRÉCIATION</i> PUBLIÉ EN MARS 2024</b>	<b>33</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] DES EXEMPLES ILLUSTRATIFS QUI ACCOMPAGNENT IFRS 3</b>	<b>34</b>
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] DES EXEMPLES ILLUSTRATIFS QUI ACCOMPAGNENT IAS 36</b>	<b>37</b>

## Introduction

---

### Objet de l'exposé-sondage

Les acquisitions, appelées « regroupements d'entreprises » dans les Normes IFRS de comptabilité, sont souvent des transactions importantes pour les entités qui y sont impliquées. Ces transactions jouent un rôle central dans l'économie mondiale, s'étant chiffrées à 3 200 milliards de dollars américains en 2023<sup>1</sup>.

La norme IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* précise la façon dont l'entité comptabilise les regroupements d'entreprises. Dans le cadre de son suivi après mise en œuvre d'IFRS 3 et ultérieurement, l'International Accounting Standards Board (IASB) a appris ce qui suit :

- (a) les utilisateurs d'états financiers (les utilisateurs) ont besoin de meilleures informations pour bien apprécier la performance d'un regroupement d'entreprises. Certains utilisateurs s'appuient sur les informations issues du test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs* comme référence pour apprécier la réussite d'un regroupement d'entreprises. Ainsi, des utilisateurs considèrent par exemple le regroupement d'entreprises comme non réussi lorsqu'une perte de valeur est comptabilisée.
- (b) le test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill est complexe, fastidieux et coûteux, et les pertes de valeur sont parfois comptabilisées trop tardivement (c'est-à-dire qu'il semble y avoir un décalage entre le moment où la dépréciation se produit et celui où une perte de valeur est comptabilisée dans les états financiers).

Pour répondre à ces préoccupations, l'IASB mène un projet de normalisation au sujet des informations à fournir, du goodwill et de la dépréciation dans le contexte des regroupements d'entreprises. L'objectif de ce projet est d'établir si les entités peuvent, à un coût raisonnable, fournir aux utilisateurs des informations plus utiles sur les regroupements d'entreprises. En disposant de telles informations, les utilisateurs pourraient prendre de meilleures décisions, puisqu'ils seraient en mesure de mieux apprécier :

- (a) la performance des regroupements d'entreprises réalisés par l'entité ;
- (b) l'efficacité et l'efficience avec lesquelles la direction a utilisé les ressources économiques de l'entité dans le cadre de l'acquisition des entreprises.

### Propositions de l'exposé-sondage

L'exposé-sondage propose un ensemble de modifications visant à atteindre l'objectif du projet. Les modifications proposées s'appuient sur les prises de position préliminaires exposées dans le document de réflexion *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment* et tiennent compte des commentaires reçus par l'IASB à leur sujet. Les modifications proposées concernent principalement :

- (a) les obligations d'information énoncées dans IFRS 3 ;
- (b) le test de dépréciation présenté dans IAS 36.

### Obligations d'information énoncées dans IFRS 3

L'IASB propose d'ajouter de nouvelles obligations d'information qui amèneraient l'entité à communiquer :

- (a) des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises, plus particulièrement au sujet des objectifs clés à la date d'acquisition et des cibles connexes de l'entité pour un regroupement d'entreprises stratégique, et la mesure dans laquelle ces objectifs clés et cibles connexes sont atteints au cours des périodes ultérieures ;
- (b) des informations quantitatives au sujet des synergies attendues d'un regroupement d'entreprises.

Dans leurs commentaires sur le document de réflexion, les utilisateurs ont confirmé avoir besoin de telles informations. Toutefois, d'autres parties prenantes, en particulier les préparateurs, ont fait part de préoccupations quant aux coûts associés à la fourniture de ces informations. Ces parties prenantes ont indiqué que certaines de ces informations seraient hautement sensibles sur le plan commercial, à un point tel que leur présentation dans les états financiers ne devrait pas être obligatoire et qu'elle pourrait exposer l'entité à un risque de procédures judiciaires.

---

<sup>1</sup> Selon l'article du cabinet Bain & Company intitulé « Looking Back at M&A in 2023: Who Wins in a Down Year? », 2024, <https://www.bain.com/insights/looking-back-m-and-a-report-2024/>. Utilisé avec la permission de Bain & Company.

L'IASB a décidé d'aller de l'avant avec ses prises de position préliminaires visant à imposer la fourniture de ces informations, mais il a répondu aux préoccupations des parties prenantes en proposant :

- (a) d'exempter l'entité de l'obligation de fournir certaines de ces informations dans des circonstances particulières ;
- (b) d'exiger de l'entité qu'elle fournisse des informations sur la performance des regroupements d'entreprises uniquement pour un sous-ensemble de regroupements, à savoir les regroupements d'entreprises stratégiques.

L'IASB propose également d'apporter d'autres modifications aux obligations d'information énoncées dans IFRS 3.

### Test de dépréciation présenté dans IAS 36

L'IASB propose d'apporter des modifications ciblées aux dispositions d'IAS 36 se rapportant au calcul de la valeur d'utilité, à l'affectation de goodwill aux unités génératrices de trésorerie et aux informations à fournir.

Des préoccupations ont été soulevées quant à la possibilité que les pertes de valeur du goodwill soient parfois comptabilisées trop tardivement. L'IASB l'explique entre autres ainsi :

- (a) des parties prenantes font valoir que les utilisateurs pourraient croire à tort qu'un regroupement d'entreprises est réussi s'ils apprécient cette réussite uniquement sur la base des informations issues du test de dépréciation réalisé selon IAS 36. En effet, ce test vise les unités génératrices de trésorerie avec goodwill ; il n'est pas conçu pour soumettre directement la valeur comptable du goodwill à un test de dépréciation, ni pour apprécier la réussite d'un regroupement d'entreprises. Selon les nouvelles obligations d'information qui seraient énoncées dans IFRS 3, l'entité aurait à fournir plus explicitement des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises, de sorte que les utilisateurs n'auraient plus à s'appuyer sur les résultats du test de dépréciation ;
- (b) des parties prenantes considèrent le goodwill comme un actif qui perd de la valeur et signalent que l'état du résultat global ne reflète pas une charge appropriée pour illustrer l'utilisation du goodwill. Comme il est mentionné aux paragraphes BC236 et BC237 de la base des conclusions accompagnant le présent exposé-sondage, l'IASB est d'avis que la meilleure façon de refléter adéquatement la valeur du goodwill serait d'avoir recours à un modèle axé sur l'amortissement. Toutefois, il ne faut pas pour autant conclure que le test de dépréciation est défaillant — c'est plutôt qu'il ne peut répondre aux attentes de ceux qui considèrent le goodwill comme un actif perdant de la valeur ;
- (c) le test de dépréciation, tel qu'il a été conçu, peut faire que le goodwill sera protégé contre toute perte de valeur. Il peut être protégé d'une perte de valeur, par exemple, lorsque la société qui réalise le regroupement avec l'entreprise acquise dispose d'une marge de manœuvre. On entend par « marge de manœuvre » le montant de l'excédent de la valeur recouvrable d'une entreprise sur la valeur comptable de ses actifs nets comptabilisés. Lorsqu'une entité effectue un test de dépréciation à l'égard de l'entreprise regroupée, la marge de manœuvre agit comme premier rempart pour absorber une diminution de la valeur recouvrable, ce qui peut avoir pour effet de masquer toute perte de valeur du goodwill acquis. L'IASB propose d'apporter des éclaircissements sur la manière dont le goodwill est affecté à des unités génératrices de trésorerie, ce qui devrait atténuer l'effet de protection du goodwill contre les pertes de valeur ;
- (d) la direction fait preuve d'un excès d'optimisme. Selon l'IASB, pour atténuer en partie l'excès d'optimisme de la direction, l'intervention des autorités de réglementation et des auditeurs est plus avisée que l'apport de modifications à IAS 36. L'IASB propose tout de même d'apporter des modifications circonscrites aux obligations d'information énoncées dans IAS 36 afin de faciliter l'application de la norme et d'atténuer la préoccupation soulevée à cet égard.

### Parties concernées par les propositions

Les modifications qu'il est proposé d'apporter à IFRS 3 auraient une incidence sur toute entité qui conclut un regroupement d'entreprises. Certaines des propositions s'appliqueraient uniquement à un sous-ensemble de regroupements d'entreprises, à savoir les regroupements d'entreprises stratégiques.

Les modifications qu'il est proposé d'apporter à IAS 36 auraient une incidence sur toute entité ayant des unités génératrices de trésorerie avec goodwill. Les modifications proposées relativement au calcul de la valeur d'utilité auraient également une incidence sur le test de dépréciation de tous les actifs auxquels s'applique IAS 36.

### Prochaines étapes

L'IASB examinera les lettres de réponses et les autres commentaires reçus dans le cadre de ses consultations sur les propositions figurant dans l'exposé-sondage, puis décidera s'il apporte ou non les modifications proposées.



## Appel à commentaires

### Introduction

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 ont d'autant plus de valeur qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) indiquent les cas où le libellé d'une proposition en particulier pose problème parce qu'il manque de clarté ou qu'il est traduit de l'anglais ;
- (e) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des éléments dont le présent exposé-sondage ne traite pas. Les répondants ne sont toutefois pas tenus de répondre à toutes les questions de cet appel à commentaires.

### Questions

#### Question 1 — Informations à fournir : Performance d'un regroupement d'entreprises (paragraphes B67A à B67G [en projet] d'IFRS 3)

Dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 3 et dans les réponses au document de réflexion, l'IASB a appris ce qui suit :

Les utilisateurs ont besoin de meilleures informations sur les regroupements d'entreprises pour être en mesure d'apprécier si l'entité a payé un prix raisonnable dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, et pour pouvoir établir le niveau de performance du regroupement après l'acquisition. Plus particulièrement, les utilisateurs ont indiqué avoir besoin d'informations pour mieux apprécier la performance d'un regroupement d'entreprises en fonction de l'atteinte ou non de cibles fixées par l'entité au moment où le regroupement a eu lieu (voir paragraphes BC18 à BC21).

Les préparateurs d'états financiers sont préoccupés par les coûts associés à la communication de telles informations. Ils ont notamment affirmé que certaines de ces informations seraient hautement sensibles sur le plan commercial, à un point tel que leur présentation dans les états financiers ne devrait pas être obligatoire et que leur communication pourrait exposer l'entité à un risque accru de procédures judiciaires (voir paragraphe BC22).

Compte tenu de ces commentaires, l'IASB propose d'apporter des modifications aux obligations d'information d'IFRS 3, en vue de l'atteinte d'un juste équilibre entre les avantages et les coûts liés au fait d'imposer à l'entité la fourniture de ces informations. Il s'attend à ce que les obligations d'information proposées permettent de fournir aux utilisateurs des informations plus utiles au sujet de la performance d'un regroupement d'entreprises à un coût raisonnable.

L'IASB propose ainsi que l'entité soit tenue de fournir des informations sur les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes de l'entité pour un regroupement d'entreprises, et sur l'atteinte ou non de ces objectifs et cibles (les informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises). L'IASB a répondu aux préoccupations des préparateurs concernant la fourniture de ces informations en proposant :

- d'exiger la fourniture de ces informations uniquement pour un sous-ensemble de regroupements d'entreprises, à savoir les regroupements d'entreprises stratégiques (voir question 2) ;
- d'exempter l'entité de l'obligation de fournir certaines de ces informations dans des circonstances particulières (voir question 3).

- (a) Êtes-vous d'accord avec la proposition de l'IASB d'exiger de l'entité qu'elle fournisse des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises stratégique, sous réserve d'une exemption? Veuillez motiver votre réponse. Dans votre réponse, veuillez indiquer si, selon vous, les propositions permettent l'atteinte d'un juste équilibre entre les avantages associés à l'obligation de fournir les informations et les coûts qui s'y rattachent.

**Question 1 — Informations à fournir : Performance d'un regroupement d'entreprises (paragraphe B67A à B67G [en projet] d'IFRS 3)**

- (b) Si vous rejetez la proposition, quelles modifications suggérez-vous plutôt d'apporter pour fournir aux utilisateurs des informations plus utiles au sujet de la performance d'un regroupement d'entreprises à un coût raisonnable ?

**Question 2 — Informations à fournir : Regroupements d'entreprises stratégiques (paragraphe B67C [en projet] d'IFRS 3)**

L'IASB propose que l'entité soit tenue de fournir des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises (c'est-à-dire sur les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes de l'entité pour le regroupement d'entreprises, et sur l'atteinte ou non de ces objectifs et cibles) uniquement dans le cas de regroupements d'entreprises stratégiques, lesquels forment un sous-ensemble de regroupements d'entreprises significatifs. Un regroupement d'entreprises stratégique serait désigné comme tel si, dans l'éventualité où l'un ou l'autre des objectifs clés de l'entité à la date d'acquisition ne serait pas atteint, la réalisation de la stratégie d'affaires globale de l'entité serait sérieusement compromise.

L'IASB propose que les entités identifient un regroupement d'entreprises stratégique à l'aide d'un ensemble de seuils définis dans IFRS 3. Ainsi, un regroupement d'entreprises qui atteint l'un ou l'autre de ces seuils serait considéré comme un regroupement d'entreprises stratégique (approche fondée sur des seuils) (voir paragraphes BC56 à BC73).

L'IASB a établi les seuils proposés en fonction d'autres dispositions des Normes IFRS de comptabilité et des seuils appliqués par les autorités de réglementation pour identifier les transactions particulièrement importantes pour lesquelles l'entité doit prendre des mesures supplémentaires, notamment fournir davantage d'informations ou tenir un vote des actionnaires. Les seuils proposés sont à la fois quantitatifs (voir paragraphes BC63 à BC67) et qualitatifs (voir paragraphes BC68 à BC70).

- (a) Appuyez-vous la proposition visant à utiliser une approche fondée sur des seuils ? Veuillez motiver votre réponse. Dans la négative, quelle autre approche suggérez-vous, et pourquoi ?
- (b) Si vous appuyez la proposition visant à utiliser une approche fondée sur des seuils, appuyez-vous aussi les seuils proposés ? Veuillez motiver votre réponse. Dans la négative, quels seuils suggérez-vous et pourquoi ?

**Question 3 — Informations à fournir : Exemption de l'obligation de fournir des informations (paragraphe B67D à B67G [en projet] d'IFRS 3)**

L'IASB propose d'exempter l'entité, dans des circonstances particulières, de l'obligation de fournir certaines des informations qui seraient requises selon les propositions du présent exposé-sondage. Cette exemption vise à répondre aux préoccupations des préparateurs concernant la sensibilité commerciale et le risque de procédures judiciaires, mais elle vise également à être exécutoire et auditable, pour qu'elle ne soit appliquée que dans les circonstances appropriées (voir paragraphes BC74 à BC107).

L'IASB propose que l'entité soit en principe exemptée de l'obligation de fournir certaines informations si leur communication pourrait compromettre sérieusement l'atteinte de l'un ou l'autre de ses objectifs clés à la date d'acquisition pour le regroupement d'entreprises (voir paragraphes BC79 à BC89). L'IASB a également proposé des modalités d'application (voir paragraphes BC90 à BC107) pour aider les entités, les auditeurs et les autorités de réglementation à identifier les circonstances dans lesquelles l'entité peut appliquer l'exemption.

- (a) Croyez-vous que l'exemption proposée puisse être appliquée dans les circonstances appropriées? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi et nous suggérer des modifications que l'IASB pourrait apporter au principe ou aux modalités d'application proposés pour mieux répondre à ces préoccupations.
- (b) Croyez-vous que les modalités d'application proposées aideraient à limiter l'application de l'exemption aux circonstances appropriées? Dans la négative, veuillez préciser quelles modalités d'application vous suggérez pour l'atteinte de cette cible.

**Question 4 — Informations à fournir : Identification des informations à fournir (paragraphe B67A et B67B [en projet] d'IFRS 3)**

L'IASB propose que l'entité soit tenue de fournir des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises stratégique (c'est-à-dire sur les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes de l'entité pour un regroupement d'entreprises stratégique, et sur l'atteinte ou non de ces objectifs et cibles) qui sont examinées par ses principaux dirigeants (voir paragraphes BC110 à BC114).

Selon les propositions de l'IASB, l'entité serait tenue de fournir ces informations tant et aussi longtemps que ses principaux dirigeants examineront la performance du regroupement d'entreprises (voir paragraphes BC115 à BC120).

À cet égard, l'IASB propose également ce qui suit (voir paragraphes BC121 à BC130) :

- si les principaux dirigeants de l'entité ne commencent pas à examiner, et ne prévoient pas d'examiner, si un objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes d'un regroupement d'entreprises sont atteints, l'entité serait tenue de communiquer et de justifier ce fait ;
  - si les principaux dirigeants de l'entité cessent d'examiner si un objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes d'un regroupement d'entreprises sont atteints avant la fin du deuxième exercice suivant l'année de l'acquisition, l'entité serait tenue de communiquer et de justifier ce fait ;
  - si les principaux dirigeants de l'entité cessent d'examiner si un objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes pour un regroupement d'entreprises sont atteints, mais qu'ils reçoivent encore des informations au sujet des indicateurs utilisés initialement pour mesurer l'atteinte de ces objectifs et cibles, l'entité serait tenue de fournir des informations sur cet indicateur pour la période allant jusqu'à la fin du deuxième exercice suivant l'année de l'acquisition.
- (a) Êtes-vous d'avis que les informations que l'entité devrait être tenue de fournir sont celles examinées par ses principaux dirigeants? Veuillez motiver votre réponse. Dans la négative, de quelle façon l'entité devrait-elle, selon vous, identifier les informations à fournir sur la performance d'un regroupement d'entreprises stratégique?
- (b) Êtes-vous d'avis :
- (i) que l'entité devrait être tenue de fournir des informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises tant et aussi longtemps que ses principaux dirigeants examinent de telles informations? Veuillez motiver votre réponse.
  - (ii) que l'entité devrait être tenue de fournir les informations indiquées dans les propositions lorsque ses principaux dirigeants ne commencent pas à examiner, ou cessent d'examiner, si les objectifs clés et les cibles connexes d'un regroupement d'entreprises stratégique sont atteints dans un délai précis? Veuillez motiver votre réponse.

**Question 5 – Informations à fournir : Autres propositions**

L'IASB propose également d'autres modifications aux obligations d'information énoncées dans IFRS 3. Ces modifications concernent ce qui suit.

*Nouveaux objectifs d'information (paragraphe 62A [en projet] d'IFRS 3)*

L'IASB propose d'ajouter de nouveaux objectifs d'information au paragraphe 62A [en projet] d'IFRS 3 (voir paragraphes BC23 à BC28).

*Obligation de fournir des informations quantitatives sur les synergies attendues au cours de l'année de l'acquisition (paragraphe B64(ea) [en projet] d'IFRS 3)*

L'IASB propose :

- d'exiger que l'entité décrive les synergies attendues par catégories (par exemple, les synergies au chapitre des produits, les synergies au chapitre des coûts et tout autre type de synergie).
- d'exiger que l'entité indique, pour chaque catégorie de synergies :
  - les montants estimatifs, ou une fourchette de montants estimatifs, au titre des synergies attendues,
  - les coûts estimatifs, ou une fourchette de coûts estimatifs, nécessaires pour dégager ces synergies,

**Question 5 – Informations à fournir : Autres propositions**

- le moment à partir duquel les avantages attendus des synergies devraient commencer à se matérialiser, et la durée attendue de ces avantages ;
- d'exempter l'entité de l'obligation de fournir ces informations dans des circonstances particulières.

Voir les paragraphes BC148 à BC163.

*Motifs stratégiques d'un regroupement d'entreprises (paragraphe B64(d) d'IFRS 3)*

L'IASB propose de remplacer, au paragraphe B64(d) d'IFRS 3, l'obligation d'indiquer les motivations premières d'un regroupement d'entreprises par une obligation d'indiquer les motifs stratégiques d'un regroupement d'entreprises (voir paragraphes BC164 et BC165).

*Apport de l'entreprise acquise (paragraphe B64(q) d'IFRS 3)*

L'IASB propose de modifier le paragraphe B64(q) d'IFRS 3 dans le but d'améliorer les informations que les utilisateurs reçoivent au sujet de l'apport de l'entreprise acquise (voir paragraphes BC166 à BC177). Plus précisément, l'IASB propose :

- de préciser que les montants du résultat net dont il est question dans ce paragraphe correspondent aux montants du « résultat net d'exploitation », un terme qui sera défini dans le cadre de son projet sur les états financiers de base ;
- d'expliquer l'objet de cette disposition, sans toutefois ajouter d'indications d'application ;
- de préciser que ces informations sont préparées sur la base d'une méthode comptable.

*Catégories d'actifs acquis et de passifs repris (paragraphe B64(i) d'IFRS 3)*

L'IASB propose d'améliorer les informations que les entités fournissent sur les passifs au titre des prestations de retraite et les passifs financiers qui sont repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises en supprimant le terme « grande » (dans l'expression « grande catégorie ») au paragraphe B64(i) d'IFRS 3, de même qu'en ajoutant les passifs au titre des prestations de retraite et les passifs financiers à l'exemple présenté au paragraphe IE72 des exemples illustratifs qui accompagnent IFRS 3 (voir paragraphes BC178 à BC181).

*Suppression d'obligations d'information (paragraphes B64(h), B67(d)(iii) et B67(e) d'IFRS 3)*

L'IASB propose de supprimer certaines obligations d'information d'IFRS 3 (voir paragraphes BC182 à BC183).

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse.

**Question 6 — Modification du test de dépréciation (paragraphes 80, 81, 83, 85 et 134(a) [en projet] d'IAS 36)**

Dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 3, certains ont fait part à l'IASB de préoccupations voulant que le test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill se traduise parfois par la comptabilisation trop tardive de pertes de valeur.

L'IASB a entre autres relevé deux raisons qui sous-tendent ces préoccupations (voir paragraphes BC188 et BC189), à savoir :

- l'effet de protection ;
- l'excès d'optimisme de la direction.

L'IASB propose d'apporter des modifications à IAS 36 pour atténuer ces sources de préoccupations (voir paragraphes BC192 et BC193).

*Propositions visant à réduire l'effet de protection*

L'IASB a envisagé de concevoir un test de dépréciation différent qui serait beaucoup plus efficace, et ce, à un coût raisonnable, mais il est venu à la conclusion que cette solution n'était pas réalisable (voir paragraphes BC190 et BC191).

Pour réduire l'effet de protection, il propose plutôt d'apporter des modifications au test de dépréciation (voir paragraphes 80, 81, 83 et 85 [en projet] d'IAS 36) afin de clarifier la manière d'affecter le goodwill aux unités génératrices de trésorerie (voir paragraphes BC194 à BC201).

*Propositions visant à atténuer l'excès d'optimisme de la direction*

Selon l'IASB, pour atténuer en partie l'excès d'optimisme de la direction, l'intervention des autorités de réglementation et des auditeurs est plus avisée que l'apport de modifications à IAS 36. L'IASB propose néanmoins de modifier IAS 36 pour exiger que l'entité indique à quel secteur à présenter se rapporte une unité génératrice de

**Question 6 — Modification du test de dépréciation (paragraphe 80, 81, 83, 85 et 134(a) [en projet] d'IAS 36)**

trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill (voir paragraphe 134(a) [en projet] d'IAS 36). L'IASB s'attend à ce que cette obligation permette aux utilisateurs de disposer d'informations plus éclairantes sur les hypothèses utilisées pour le test de dépréciation et de mieux apprécier si ces hypothèses sont trop optimistes (voir paragraphe BC202).

- (a) Appuyez-vous les propositions visant à réduire l'effet de protection ? Veuillez motiver votre réponse.
- (b) Appuyez-vous la proposition visant à atténuer l'excès d'optimisme de la direction ? Veuillez motiver votre réponse.

**Question 7 — Modification du test de dépréciation : valeur d'utilité (paragraphe 33, 44 à 51, 55, 130(g), 134(d)(v) et A20 [en projet] d'IAS 36)**

L'IASB propose de modifier la manière dont l'entité calcule la valeur d'utilité d'un actif, et plus particulièrement :

- de supprimer une contrainte quant aux flux de trésorerie utilisés pour ce calcul. Il ne serait plus interdit à l'entité d'inclure les flux de trésorerie découlant d'une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée, ou découlant de l'amélioration ou l'accroissement de la performance d'un actif (voir paragraphes BC204 à BC214) ;
  - de supprimer l'obligation d'utiliser les flux de trésorerie avant impôt et les taux d'actualisation avant impôt pour ce calcul. L'entité serait plutôt tenue d'utiliser des hypothèses cohérentes entre elles pour les flux de trésorerie et les taux d'actualisation (voir paragraphes BC215 à BC222).
- (a) Appuyez-vous la proposition d'éliminer l'interdiction d'inclure les flux de trésorerie découlant d'une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée, ou découlant de l'amélioration ou l'accroissement de la performance d'un actif ? Veuillez motiver votre réponse.
- (b) Appuyez-vous la proposition de supprimer l'obligation d'utiliser les flux de trésorerie avant impôt et les taux d'actualisation avant impôt ? Veuillez motiver votre réponse.

**Question 8 — Projet de modification d'IFRS X Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir**

L'IASB propose de modifier la norme à venir IFRS X Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir (la norme sur les filiales) pour exiger des filiales admissibles appliquant cette norme qu'elles fournissent :

- des informations sur les motifs stratégiques d'un regroupement d'entreprises (paragraphe 36(ca) [en projet] de la norme sur les filiales) ;
- des informations quantitatives sur les synergies attendues, sous réserve d'une exemption applicable dans des circonstances particulières (paragraphe 36(da) et 36A [en projet] de la norme sur les filiales) ;
- des informations sur l'apport de l'entreprise acquise (paragraphe 36(j) [en projet] de la norme sur les filiales) ;
- des informations indiquant si le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité est un taux avant ou après impôt (paragraphe 193 [en projet] de la norme sur les filiales).

Voir les paragraphes BC252 à BC256.

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse.

**Question 9 — Dispositions transitoires (paragraphe 64R [en projet] d'IFRS 3, paragraphe 140O [en projet] d'IAS 36 et paragraphe B2 [en projet] de la norme sur les filiales)**

L'IASB propose d'exiger que l'entité applique prospectivement les modifications qui seraient apportées à IFRS 3, à IAS 36 et à la norme sur les filiales à compter de leur date d'entrée en vigueur et sans retraitement des

**Question 9 — Dispositions transitoires (paragraphe 64R [en projet] d'IFRS 3, paragraphe 140O [en projet] d'IAS 36 et paragraphe B2 [en projet] de la norme sur les filiales)**

informations comparatives. L'IASB ne propose aucune mesure d'allègement particulière pour les nouveaux adoptants. Voir les paragraphes BC257 à BC263.

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse. Si vous rejetez les propositions, veuillez expliquer ce que vous suggérez plutôt de faire, avec motifs à l'appui.

## Date limite

L'IASB examinera tous les commentaires qu'il aura reçus d'ici le 15 juillet 2024.

## Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis par voie électronique.

En ligne <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

Par courriel [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

Vos commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que vous ne demandiez qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial, et que nous accédions à votre demande. 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. Si vous souhaitez demander la confidentialité de vos commentaires, veuillez communiquer avec nous à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) avant de les envoyer.

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

Les paragraphes 62A, 62B et 64R sont ajoutés. Le paragraphe 63 est modifié. Les paragraphes 60 et 62 ont été supprimés. Les paragraphes 59 et 61 ne sont pas modifiés, mais sont inclus pour faciliter la mise en contexte. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné.

### 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 présentation de l'information financière considérée ; ou**
  - (b) **après la fin de la période de présentation de l'information financière mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.**
- 60 ~~[Supprimé] 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 présentation de l'information financière considérée à l'égard des regroupements d'entreprises qui sont survenus pendant la période considérée ou pendant des périodes antérieures.**
- 62 ~~[Supprimé] Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 61, l'acquéreur doit fournir l'information visée au paragraphe B67.~~
- 62A L'acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer :**
- (a) **les avantages qu'une entité s'attend à tirer d'un regroupement d'entreprises lorsqu'elle convient du prix d'acquisition d'une entreprise ;**
  - (b) **dans le cas d'un regroupement d'entreprises stratégique (voir paragraphe B67C), la mesure dans laquelle l'entité obtient les avantages qu'elle s'attend à tirer du regroupement.**
- 62B Pour satisfaire aux objectifs des paragraphes 59, 61 et 62A, l'acquéreur doit fournir les informations visées aux paragraphes B64 à B67C. L'acquéreur est exempté de l'obligation de fournir certaines de ces informations selon les dispositions des paragraphes B67D à B67G.
- 63 Si les informations spécifiques qu'impose de fournir la présente norme ainsi que d'autres IFRS ne satisfont pas aux objectifs énoncés aux paragraphes ~~59, 61 et 62A~~, 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**

[...]

64R La publication de *Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation* en [mois année] a donné lieu à la modification des paragraphes 63, B64 et B67 et de l'intertitre qui précède le paragraphe B64, à l'ajout des paragraphes 62A, 62B et B67A à B67G ainsi que des intertitres s'y rattachant, à l'ajout de définitions à l'annexe A, de même qu'à la suppression des paragraphes 60 et 62. 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 [jour mois année]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.



## Annexe A

### Définitions

Trois définitions sont ajoutées. Pour faciliter la lecture, le texte nouveau n'est pas souligné.

cible	<p>Niveau de performance à atteindre pour pouvoir conclure qu'un objectif clé d'un regroupement d'entreprises a été rempli.</p> <p>Une cible doit être suffisamment précise pour qu'il soit possible de vérifier si l'objectif clé s'y rattachant est atteint. Elle est mesurée à l'aide d'un indicateur pouvant être libellé en unité monétaire ou en une autre unité de mesure.</p>
motifs stratégiques	Raisons qui ont amené l'entité à conclure un regroupement d'entreprises dans l'esprit de la stratégie d'affaires globale de l'entité.
objectif clé	Objectif (but précis) d'un regroupement d'entreprises qu'il est essentiel d'atteindre pour la réussite du regroupement en question. Un objectif clé est plus précis qu'un motif stratégique d'un regroupement d'entreprises.

## Annexe B

### Guide d'application

Les paragraphes B64 et B67 ainsi que l'intertitre qui précède le paragraphe B64 sont modifiés. Les paragraphes B65 et B66 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné.

### Informations à fournir (mise en application des paragraphes 59, et 61 et 62A)

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 présentation de l'information financière :

[...]

(d) les ~~motivations premières~~ motifs stratégiques 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 ;

(ea) des informations complémentaires sur les synergies attendues du regroupement des activités de l'entreprise acquise et de l'acquéreur. Ainsi, l'acquéreur doit fournir une description des synergies attendues dans laquelle il les désigne par catégories (par exemple, les synergies au chapitre des produits, les synergies au chapitre des coûts et tout autre type de synergie). Pour chacune des catégories de synergies attendues, l'acquéreur doit indiquer :

(i) les montants estimatifs, ou une fourchette de montants estimatifs, au titre des synergies attendues,

(ii) les coûts estimatifs, ou une fourchette de coûts estimatifs, nécessaires pour dégager ces synergies,

(iii) le moment à partir duquel les avantages découlant des synergies devraient commencer à se matérialiser, et la durée attendue de ces avantages. L'acquéreur aurait donc à préciser si les avantages découlant des synergies auront une durée déterminée ou indéterminée ;

[...]

~~(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 ;

[...]

(q) les informations suivantes :

(i) les montants des produits des activités ordinaires et du résultat net d'exploitation de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition inclus dans l'état consolidé du résultat global pour la période de présentation de l'information financière<sup>2</sup>, ~~et~~

<sup>2</sup> Le terme « résultat net d'exploitation » sera défini dans le cadre du projet de l'IASB sur les états financiers de base.

- (ii) le produit des activités ordinaires et le résultat net d'exploitation de l'entité regroupée pour la période de présentation de l'information financière considérée, établis comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant l'année avait été l'ouverture de la période de présentation de l'information financière annuelle. L'acquéreur doit, pour la préparation de ces informations, élaborer une méthode comptable menant à la présentation d'informations qui aident les utilisateurs de ses états financiers à faire des prévisions sur la performance future de l'entité regroupée.

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

B65 Pour les regroupements d'entreprises survenant pendant la période de présentation de l'information financière 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 présentation de l'information financière, 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'autorisation de la publication 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~~ Pour les regroupements d'entreprises décrits au 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 :

[...]

- (d) Un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de la période de présentation de l'information financière, faisant apparaître séparément :

[...]

- ~~(iii) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé pendant la période de présentation de l'information financière selon le paragraphe 67 ;~~

[...]

- ~~(e) Le montant et une explication de tout profit ou perte comptabilisé au cours de la période de présentation de l'information financière considérée 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 présentation de l'information financière considérée ou pendant la période de présentation de l'information financière précédente ; et~~

- ~~(ii) est d'une taille, nature ou incidence telle que les informations fournies sont utiles à la compréhension des états financiers de l'entité regroupée.~~

Les paragraphes B67A à B67G et les intertitres s'y rattachant sont ajoutés. Pour faciliter la lecture, le texte nouveau n'est pas souligné.

## Regroupements d'entreprises stratégiques

B67A L'acquéreur doit fournir les informations décrites au présent paragraphe pour chaque regroupement d'entreprises stratégique (voir paragraphe B67C). Les informations à fournir sont celles qui sont examinées par les principaux dirigeants de l'acquéreur (selon la définition donnée dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*). L'acquéreur doit fournir les informations suivantes :

- (a) au cours de l'année de l'acquisition, les *objectifs clés* à la date d'acquisition et les *cibles* connexes. Les cibles peuvent être présentées sous la forme d'une fourchette ou d'une estimation ponctuelle.

- (b) au cours de l'année de l'acquisition et à la fin de chaque période de présentation de l'information financière ultérieure, la mesure dans laquelle les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes sont atteints. Il doit notamment présenter à ce titre :
- (i) les informations qui sont examinées au sujet de la performance réelle, afin qu'il soit possible de déterminer si les objectifs clés et les cibles connexes à la date d'acquisition sont atteints, et
  - (ii) un énoncé indiquant si la performance réelle atteint, ou a atteint, les objectifs clés et les cibles connexes à la date d'acquisition.

**B67B** L'acquéreur est tenu de fournir les informations décrites au paragraphe B67A(b) tant et aussi longtemps que les principaux dirigeants de l'acquéreur examineront la performance réelle du regroupement d'entreprises stratégique par rapport aux objectifs clés à la date d'acquisition et aux cibles connexes. Toutefois, si les principaux dirigeants de l'acquéreur :

- (a) n'ont pas commencé à examiner, et ne prévoient pas d'examiner, si un objectif clé et les cibles connexes à la date d'acquisition d'un regroupement d'entreprises stratégique présentés selon le paragraphe B67A(a) sont atteints, l'acquéreur doit communiquer et justifier ce fait.
- (b) cessent d'examiner si l'objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes d'un regroupement d'entreprises stratégique sont atteints avant la fin du deuxième exercice suivant l'année de l'acquisition, l'acquéreur doit communiquer et justifier ce fait. Si les principaux dirigeants de l'acquéreur continuent de recevoir des informations fondées sur l'indicateur utilisé initialement pour mesurer l'atteinte de cet objectif et des cibles au cours de la période allant jusqu'à la fin du deuxième exercice suivant l'année de l'acquisition, l'acquéreur doit aussi communiquer ce fait.

**B67C** Un regroupement d'entreprises constitue un regroupement d'entreprises stratégique si :

- (a) au cours du dernier exercice précédant la date d'acquisition :
  - (i) la valeur absolue du résultat net d'exploitation de l'entreprise acquise représente au moins 10 % de la valeur absolue du résultat net d'exploitation consolidé de l'acquéreur<sup>3</sup>, ou
  - (ii) les produits de l'entreprise acquise représentent au moins 10 % des produits consolidés de l'acquéreur ;
- (b) le montant comptabilisé à la date d'acquisition pour tous les actifs acquis (y compris le goodwill) correspond à au moins 10 % de la valeur comptable du total des actifs comptabilisés dans l'état consolidé de la situation financière de l'acquéreur pour le dernier exercice de l'acquéreur qui précède la date d'acquisition ; ou
- (c) le regroupement d'entreprises a permis à l'acquéreur de réaliser une expansion dans une nouvelle branche d'activité ou région géographique principale ;

La figure 1 représente l'application des paragraphes B67A à B67C.

<sup>3</sup> Le terme « résultat net d'exploitation » sera défini dans le cadre du projet de l'IASB sur les états financiers de base.

**Figure 1 Informations sur la performance d'un regroupement d'entreprises stratégique**

Au cours de l'année de l'acquisition, communiquer les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes.  
(paragraphe B67A(a))

Au cours de l'année de l'acquisition, les principaux dirigeants ont-ils commencé à examiner (ou prévoient-ils d'examiner) si les objectifs clés à la date d'acquisition et les cibles connexes sont atteints?

Non

Indiquer :

- que les principaux dirigeants n'examinent pas, et ne prévoient pas d'examiner, ces informations ;
- les raisons pour lesquelles ils ne les examinent pas.

(paragraphe B67B(a))

↓ Oui

Pour l'année de l'acquisition et chaque période de présentation de l'information financière ultérieure, tant et aussi longtemps que les principaux dirigeants examineront la performance réelle (paragraphe B67B), présenter :

- les informations examinées au sujet de la performance réelle ;
- un énoncé indiquant si la performance réelle atteint, ou a atteint, un objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes.

(paragraphe B67A(b))

Si les principaux dirigeants cessent d'examiner si l'objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes d'un regroupement d'entreprises stratégique sont atteints, ont-ils cessé de le faire avant la fin du deuxième exercice suivant l'année de l'acquisition ?

Non

Aucune autre information n'est exigée.

↓ Oui

Les principaux dirigeants reçoivent-ils toujours des informations fondées sur l'indicateur initial, même si ces informations ne sont pas utilisées pour mesurer l'atteinte de l'objectif clé à la date d'acquisition et des cibles connexes ?

Non

Indiquer :

- que les principaux dirigeants n'examinent plus si l'objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes sont atteints, et pourquoi ils ont cessé de le faire.

(paragraphe B67B(b))

↓ Oui

Indiquer :

- que les principaux dirigeants n'examinent plus si l'objectif clé à la date d'acquisition et les cibles connexes sont atteints, et pourquoi ils ont cessé de le faire ;
- la performance mesurée à l'aide de l'indicateur initial, d'après les informations reçues par les principaux dirigeants.

(paragraphe B67B(b))

## Exemption de l'obligation de fournir des informations

- B67D L'acquéreur n'est pas tenu de fournir un élément d'information visé aux paragraphes B64(ea), B67A(a) ou B67A(b)(ii) si, ce faisant, il pourrait compromettre sérieusement l'atteinte de l'un ou l'autre de ses objectifs clés à la date d'acquisition pour le regroupement d'entreprises. Pour déterminer si un élément d'information donne droit à l'exemption, l'acquéreur doit prendre en compte cette liste non exhaustive de facteurs :
- (a) l'effet de la fourniture de l'élément d'information — l'entité doit être en mesure de donner une raison précise de ne pas fournir un élément d'information, en décrivant le préjudice sérieux que l'entité s'attend à subir par suite de la fourniture de l'élément d'information. Le risque général d'une diminution de la compétitivité causée par la fourniture d'un élément d'information ne constitue pas en soi un motif valable pour appliquer l'exemption. L'entité ne doit pas se prévaloir de l'exemption uniquement parce que l'élément d'information en question pourrait être reçu de manière défavorable dans les marchés financiers.
  - (b) la disponibilité des informations — par exemple, si l'entité a rendu publique une information, il ne serait pas approprié d'y appliquer l'exemption. Parmi les exemples de documents accessibles au public, citons les communiqués de presse, les présentations aux investisseurs et les documents déposés par l'entité auprès des autorités de réglementation.
- B67E Avant d'appliquer l'exemption décrite au paragraphe B67D à un élément d'information, l'acquéreur doit établir s'il lui est possible de fournir l'information d'une autre manière — par exemple, en regroupant suffisamment l'information — plutôt que d'appliquer l'exemption, de façon à ce que l'objectif d'information décrit au paragraphe 62A puisse être atteint sans compromettre sérieusement l'atteinte des objectifs clés à la date d'acquisition de l'acquéreur pour le regroupement d'entreprises. S'il lui est possible de le faire, l'acquéreur fournit les informations d'une autre manière. S'il lui est impossible de le faire, l'acquéreur doit mentionner qu'il a appliqué l'exemption et indiquer pourquoi il n'a pas fourni l'élément d'information.
- B67F Par exemple, si l'acquéreur conclut que les informations sur les synergies attendues du regroupement des activités de l'entreprise acquise et de l'acquéreur (comme le prévoit le paragraphe B64(ea)) lui donnent droit à l'exemption, il établirait, avant d'appliquer l'exemption, s'il lui est possible de fournir des informations regroupées sur toutes les catégories de synergies attendues sans compromettre sérieusement l'atteinte des objectifs clés à la date d'acquisition pour le regroupement d'entreprises. S'il lui est possible de le faire, l'acquéreur fournit des informations regroupées sur toutes les catégories de synergies attendues d'un regroupement d'entreprises.
- B67G Pour chaque élément d'information exigé par le paragraphe B67A(a) auquel l'acquéreur applique l'exemption prévue au paragraphe B67D, l'acquéreur doit, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, apprécier si l'élément d'information concerné donne encore droit à l'exemption. Si l'exemption ne s'applique plus, l'acquéreur doit fournir l'élément d'information auquel il avait appliqué l'exemption. Par exemple, si, à la fin de la période de présentation de l'information financière, une cible en particulier ne donne plus droit à l'exemption, l'acquéreur doit communiquer cette cible. L'acquéreur doit procéder à cette nouvelle appréciation lorsqu'il serait autrement tenu de fournir des informations sur la performance du regroupement d'entreprises selon les paragraphes B67A et B67B.

## Modifications [en projet] d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*

Les paragraphes 44A, 44B, 80A, 80B et 140O sont ajoutés. Les paragraphes 33, 44, 50, 51, 55, 80, 81, 83, 85, 130 et 134 sont modifiés. Les paragraphes 45 à 49 sont supprimés. Le paragraphe 82 n'est pas modifié, mais est inclus pour faciliter la mise en contexte. Le paragraphe 44A(a) reprend en grande partie le libellé du paragraphe 49 qui est supprimé. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné.

### Évaluation de la valeur recouvrable

[...]

#### Valeur d'utilité

[...]

#### Base d'estimation des flux de trésorerie futurs

33 Pour évaluer la valeur d'utilité, une entité doit :

- (a) établir les projections de flux de trésorerie sur la base d'hypothèses raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation de la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif restant à courir. Un poids plus important doit être accordé aux éléments probants externes ;
- (b) établir les projections des flux de trésorerie sur la base des budgets financiers / prévisions financières les plus récents approuvés par la direction, ~~mais en excluant les entrées ou les sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par des restructurations futures ou par l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.~~ Les projections établies sur la base de ces budgets / prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximale de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée ;
- (c) estimer les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets / prévisions les plus récents par extrapolation des projections établies sur la base des budgets / prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, secteurs d'activité ou pays dans lesquels l'entité exerce ses activités, ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.

[...]

## Composition des estimations des flux de trésorerie futurs

[...]

**44** Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour l'actif dans son état actuel. ~~Les estimations de flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par :~~

- ~~(a) une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou~~
- ~~(b) l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.~~

44A Les estimations de flux de trésorerie futurs de l'actif dans son état actuel incluent :

- (a) les sorties de trésorerie futures nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques que devrait générer l'actif dans son état actuel. Lorsqu'une unité génératrice de trésorerie est composée d'actifs ayant chacun une durée d'utilité estimée différente, tous étant essentiels à l'activité continue de l'unité, le remplacement d'actifs à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de l'entretien quotidien de l'unité lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs liés à l'unité. De même, lorsqu'un actif unique est constitué de composants ayant une durée d'utilité estimée différente, le remplacement des composants à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de l'entretien quotidien de l'actif lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs générés par cet actif ;
- (b) les flux de trésorerie futurs liés à l'actif actuellement susceptible d'être restructuré, amélioré ou valorisé. Si l'actif est actuellement susceptible d'être restructuré, amélioré ou valorisé, et si les projections de flux de trésorerie liés à la restructuration, à l'amélioration ou à la valorisation sont conformes aux dispositions du paragraphe 33, les estimations de flux de trésorerie futurs liés à l'actif doivent inclure les entrées et sorties de trésorerie futures estimées qui devraient conséquemment être générées.

44B Lorsque l'entité s'engage au sujet d'une restructuration et qu'une provision pour restructuration est comptabilisée selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, son calcul de la valeur d'utilité d'un actif touché par la restructuration :

- (a) continue d'inclure les estimations des entrées et des sorties de trésorerie futures qui reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (dans la mesure où les flux de trésorerie sont conformes aux dispositions du paragraphe 33) ;
- (b) exclut les estimations des sorties de trésorerie futures au titre de la restructuration, puisque celles-ci sont incluses dans la provision de restructuration selon IAS 37.

45-49 [Supprimés]

~~45 Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète :~~

- ~~(a) ni les sorties de trésorerie futures, ni les économies de coûts y afférentes (par exemple les réductions de coûts de personnel) ni les avantages qui devraient être générés par une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou~~
- ~~(b) ni les sorties de trésorerie futures qui amélioreront ou accroîtront la performance de l'actif, ni les entrées de trésorerie y afférentes que l'on s'attend à voir générées par ces sorties.~~

~~46 Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction et qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, soit la manière dont cette activité est gérée. IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, donne des indications qui apportent des clarifications sur le moment à partir duquel une entité s'est engagée au sujet d'une restructuration.~~

~~47 Lorsqu'une entité s'engage au sujet d'une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entité s'est engagée au sujet d'une restructuration :~~

- ~~(a) ses estimations des entrées et des sorties de trésorerie futures, pour la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets financiers / prévisions financières les plus récents ayant été approuvés par la direction) ; et~~
- ~~(b) ses estimations de sorties de trésorerie futures au titre de la restructuration sont incluses dans une provision de restructuration selon IAS 37.~~





synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Chaque unité ou groupe d'unités auxquels le goodwill est ainsi affecté :

- (a) doit représenter au sein de l'entité le niveau le plus bas auquel l'entreprise qui a le goodwill fait l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion interne ; et
- (b) ne doit pas être, avant affectation du goodwill, plus grand qu'un secteur opérationnel au sens défini au paragraphe 5 d'IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

80A Pour les besoins du paragraphe 80, l'entité applique en premier lieu le paragraphe 80(a) pour déterminer le niveau le plus bas auquel l'entreprise qui a le goodwill fait l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion interne. Elle doit alors :

- (a) identifier les unités génératrices de trésorerie ou les groupes d'unités génératrices de trésorerie (voir paragraphe 81) qui devraient bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises ;
- (b) déterminer ensuite le niveau le plus bas pour lequel il existe des informations financières qui concernent les unités génératrices de trésorerie identifiées en application du paragraphe 80A(a) et que la direction utilise régulièrement pour faire le suivi de l'entreprise qui a le goodwill. Les informations financières en question rendent compte de la façon dont les avantages attendus des synergies du regroupement sont gérés.

80B Le paragraphe 80(b) établit le niveau le plus élevé auquel l'entité peut affecter le goodwill pour les besoins du paragraphe 80(a), de sorte qu'il ne s'applique qu'une fois que le paragraphe 80(a) a été appliqué.

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

82 L'application des dispositions du paragraphe 80 conduit à effectuer un test de dépréciation du goodwill à un niveau qui reflète la façon dont une entité gère ses activités et auquel le goodwill serait naturellement lié. Par conséquent, la mise au point de systèmes d'informations supplémentaires n'est généralement pas nécessaire.

83 Une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est affecté pour les besoins des tests de dépréciation peut ne pas coïncider avec :

- (a) le niveau auquel le goodwill est affecté selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* pour évaluer les gains et pertes en monnaie étrangère. Par exemple, si une entité est tenue par IAS 21 d'affecter le goodwill à des niveaux relativement bas pour évaluer des gains et des pertes en monnaie étrangère, il ne lui est pas imposé de procéder à un test de dépréciation du goodwill à ce même niveau à moins qu'elle ne fasse aussi le suivi ~~de~~ de l'entreprise qui a le goodwill à ce niveau pour ses besoins de gestion interne.
- (b) le niveau auquel les principaux dirigeants (au sens donné dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*) examinent la performance d'un regroupement d'entreprises de la façon décrite aux paragraphes B67A et B67B d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. L'objectif de l'examen décrit aux paragraphes B67A et B67B d'IFRS 3 diffère de celui du suivi dont il est question aux paragraphes 80(a) et 80A de la présente norme. Par exemple, pour effectuer leur examen de la performance d'un regroupement d'entreprises, les principaux dirigeants de l'entité pourraient utiliser des informations sur le secteur opérationnel dans lequel l'entreprise acquise a été intégrée. Toutefois, si les informations financières que la direction utilise pour faire le suivi de l'entreprise sont accessibles à un niveau plus bas que le secteur opérationnel comprenant une partie (ou la totalité) des unités génératrices de trésorerie qui devraient bénéficier des synergies du regroupement, l'entité soumettrait à un test de dépréciation une partie (ou la totalité) du goodwill lié à ce niveau plus bas.

[...]

- 85 Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises n'a pu être déterminée que provisoirement à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, l'acquéreur :
- [...]

## Informations à fournir

---

- [...]
- 130 Une entité doit fournir les informations suivantes pour un actif pris individuellement (goodwill y compris), ou une unité génératrice de trésorerie, à l'égard duquel une perte de valeur a été comptabilisée ou reprise au cours de la période :
- [...]
- (g) lorsque la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le ou les taux d'actualisation utilisés dans l'estimation actuelle et dans l'estimation précédente (le cas échéant) de la valeur d'utilité, et la mention « avant impôt » ou « après impôt » selon le type de taux utilisé.
- [...]

### Estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill ou immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

- 134 Une entité doit fournir les informations imposées par les paragraphes (a) à (f) pour chaque unité génératrice de trésorerie (groupe d'unités génératrices de trésorerie) pour laquelle (lequel) la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectés à cette unité (ou ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale des goodwills ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité :
- (a) la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité (au groupe d'unités) et, si l'entité fournit des informations sectorielles selon IFRS 8, le secteur à présenter qui comprend l'unité (ou le groupe d'unités) ;
- [...]
- (d) lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité :
- [...]
- (v) le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie et la mention « avant impôt » ou « après impôt » selon le type de taux utilisé ;
- [...]

## Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur

---

- [...]
- 1400 La publication de *Regroupements d'entreprises – Informations à fournir, goodwill et dépréciation* en [mois année] a donné lieu à la modification des paragraphes 33, 44, 50, 51, 55, 80, 81, 83, 85, 130 et 134, à l'ajout des paragraphes 44A, 44B, 80A et 80B et à la suppression des paragraphes 45 à 49 et A20. L'entité doit appliquer ces modifications pour les tests de dépréciation effectués à compter du [jour mois année]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

## Annexe A

### Utilisation des techniques d'actualisation pour évaluer la valeur d'utilité

Le paragraphe A20 est supprimé. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné.

[...]

#### Taux d'actualisation

[...]

A20 ~~Le paragraphe 55 impose que le taux d'actualisation utilisé soit un taux avant impôt. Par conséquent, lorsque la base utilisée pour estimer le taux d'actualisation est une base après impôt, elle est ajustée pour refléter un taux avant impôt.~~

## Modifications [en projet] d'IFRS X Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir

Les modifications contenues dans la présente section portent sur l'exposé-sondage *Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir* et font suite aux décisions prises par l'IASB dans le cadre de son projet concernant les informations à fournir par les filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public.

Le paragraphe 36A est ajouté. Les paragraphes 36 et 193 sont modifiés. Le texte nouveau est souligné.

### Obligations d'information

[...]

#### IFRS 3 Regroupements d'entreprises

36 Pour chaque *regroupement d'entreprises* survenu pendant la période de présentation de l'information financière, l'*acquéreur* doit fournir les informations suivantes :

[...]

(ca) les motifs stratégiques du regroupement d'entreprises :

[...]

(da) des informations complémentaires sur les synergies attendues du regroupement des activités de l'entreprise acquise et de l'acquéreur. Ainsi, l'acquéreur doit fournir une description des synergies attendues dans laquelle il les désigne par catégories (par exemple, les synergies au chapitre des produits, les synergies au chapitre des coûts et tout autre type de synergie). Pour chacune des catégories de synergies attendues, l'acquéreur doit indiquer :

(i) les montants estimatifs, ou une fourchette de montants estimatifs, au titre des synergies attendues.

(ii) les coûts estimatifs, ou une fourchette de coûts estimatifs, nécessaires pour dégager ces synergies.

(iii) le moment à partir duquel les avantages découlant des synergies devraient commencer à se matérialiser, et la durée attendue de ces avantages. L'acquéreur aurait donc à préciser si les avantages découlant des synergies auront une durée déterminée ou indéterminée :

[...]

(j) les informations suivantes :

(i) les montants des produits des activités ordinaires et du résultat net d'exploitation de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition inclus dans l'état consolidé du résultat global pour la période de présentation de l'information financière<sup>4</sup>.

(ii) le produit des activités ordinaires et le résultat net d'exploitation de l'entité regroupée pour la période de présentation de l'information financière considérée, établis comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant l'année avait été l'ouverture de la période de présentation de l'information financière annuelle. L'acquéreur doit, pour la préparation de ces informations, élaborer une méthode comptable menant à la présentation d'informations qui aident les utilisateurs de ses états financiers à faire des prévisions sur la performance future de l'entité regroupée.

S'il est impraticable de fournir les informations visées par ce paragraphe, l'acquéreur doit l'indiquer, et expliquer la raison pour laquelle fournir cette information est impraticable.

<sup>4</sup> Le terme « résultat net d'exploitation » sera défini dans le cadre du projet de l'IASB sur les états financiers de base.

36A Dans certaines circonstances, l'acquéreur n'est pas tenu de fournir un élément d'information visé au paragraphe 36(da). Pour apprécier s'il est ou non tenu de le faire, il doit appliquer les paragraphes B67D à B67G d'IFRS 3.

[...]

### **IAS 36 Dépréciation d'actifs**

[...]

#### **Estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill ou immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée**

193 L'entité doit fournir les informations imposées par les paragraphes (a) à (e) pour chaque unité génératrice de trésorerie (groupe d'unités génératrices de trésorerie) pour laquelle (lequel) la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectée à cette unité (ou ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale des goodwills ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité :

[...]

(d) lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité :

[...]

(iii) le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie et la mention « avant impôt » ou « après impôt » selon le type de taux.

## Annexe B — Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Le paragraphe B2 est ajouté. Pour faciliter la lecture, le texte nouveau n'est pas souligné.

- B2 La publication de *Regroupements d'entreprises – Informations à fournir, goodwill et dépréciation* en [mois année] a donné lieu à la modification des paragraphes 36 et 193 et à l'ajout du paragraphe 36A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du [jour mois année], sans retraitement des informations comparatives. Une application anticipée est permise.

## Modifications [en projet] de l'énoncé de pratiques en IFRS 2 *Porter des jugements sur l'importance relative*

L'exemple F du paragraphe 26 est modifié. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

### Caractéristiques générales de l'importance relative (aussi appelée « caractère significatif » ou « significativité »)

[...]

#### Incidence des informations publiées

[...]

26 De plus, la disponibilité des informations publiées ne dispense pas l'entité de son obligation de fournir des informations significatives dans ses états financiers.

#### Exemple F — Incidence d'un communiqué de presse de l'entité sur ses jugements sur l'importance relative

##### Contexte

L'entité a réalisé un regroupement d'entreprises pendant la période de présentation de l'information financière. L'acquisition a permis de doubler l'ampleur des activités de l'entité dans l'un de ses principaux marchés. À la date d'acquisition, l'entité a publié un communiqué de presse qui contenait des explications approfondies sur les ~~motivations premières~~ motifs stratégiques du regroupement d'entreprises et une description de la manière dont elle a obtenu le contrôle de l'entreprise acquise, de même que d'autres informations relatives à l'acquisition.

##### Application

Lorsqu'elle prépare ses états financiers, l'entité tient d'abord compte des obligations d'information d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. Le paragraphe B64(d) d'IFRS 3 exige que l'entité fournisse, pour chaque regroupement d'entreprises survenu pendant la période de présentation de l'information financière, « les ~~motivations premières~~ motifs stratégiques du regroupement d'entreprises et une description de la manière dont l'acquéreur a obtenu le contrôle de l'entreprise acquise ».

L'entité conclut que l'information sur le regroupement d'entreprises est significative, car elle s'attend à ce que l'acquisition ait une incidence importante sur les activités de l'entité, en raison de la taille globale de la transaction comparativement à la taille de l'entité. Dans ces circonstances, bien que les informations concernant les ~~motivations premières~~ motifs stratégiques du regroupement d'entreprises et la description de la manière dont l'entité a obtenu le contrôle de l'entreprise acquise soient déjà contenues dans une déclaration publique, l'entité doit fournir ces informations dans ses états financiers.



**Approbation par l'International Accounting Standards Board de  
l'exposé-sondage *Regroupements d'entreprises — Informations à  
fournir, goodwill et dépréciation* publié en mars 2024**

---

L'exposé-sondage *Regroupements d'entreprises — Informations à fournir, goodwill et dépréciation* a été approuvé à l'unanimité par les 14 membres de l'International Accounting Standards Board.

Andreas Barckow	Président
Linda Mezon-Hutter	Vice-présidente
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

## Modifications [en projet] des exemples illustratifs qui accompagnent IFRS 3

[Les exemples illustratifs accompagnant IFRS 3 n'étant pas traduits en français, la traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation.] Le paragraphe IE72A est ajouté. Le paragraphe IE72 est modifié. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

### Obligations d'information

*Illustration des conséquences de l'application des obligations d'information énoncées aux paragraphes 59 à 63 et B64 à B67C d'IFRS 3*

IE72 L'exemple suivant illustre certaines des obligations d'information d'IFRS 3. Il n'est pas fondé sur une transaction réelle. Dans cet exemple, il est présumé que AC est une entité cotée et que TC est une entité non cotée. Les informations à fournir sont présentées dans un tableau et renvoient aux obligations d'information illustrées. Les notes de bas de page peuvent présenter plusieurs des informations à fournir illustrées sous une forme descriptive.

#### Note X : Acquisitions

##### Paragraphe du renvoi

- B64(a) à (d) Le 30 juin 20X0, AC a acquis 15 % des actions ordinaires en circulation de TC. Le 30 juin 20X2, AC a acquis 60 % des actions ordinaires en circulation de TC et a obtenu le contrôle de TC. TC est un fournisseur de produits et de services de réseaux de données au Canada et au Mexique. Par suite de l'acquisition, il est attendu que AC devienne le principal fournisseur de produits et de services de réseaux de données de ces marchés, ce qui contribuera à sa stratégie visant à être le principal fournisseur de produits et de services de réseaux de données en Amérique du Nord. Il est également attendu que AC réduise ses coûts grâce à des économies d'échelle.
- B64(e) Le goodwill de 2 500 UM découlant de l'acquisition se compose en grande partie des synergies et des économies d'échelle attendues du regroupement des activités de AC et de TC.
- B64(ea) Le regroupement d'entreprises devrait générer des synergies annuelles récurrentes allant de 80 à 100 UM au chapitre des produits ainsi que des synergies annuelles récurrentes allant de 100 à 125 UM au chapitre des coûts. Les coûts nécessaires pour dégager ces synergies devraient inclure des coûts récurrents de 15 UM pour les synergies au chapitre des produits ainsi qu'un coût non récurrent de 75 UM pour les synergies au chapitre des coûts. La direction s'attend à ce que les avantages découlant des synergies au chapitre des produits se matérialisent à compter de 20X4 et à ce que les avantages découlant des synergies au chapitre des coûts se soient pleinement réalisés d'ici 20X3.
- B64(k) On ne s'attend pas à ce qu'un montant du goodwill soit déductible fiscalement. Le tableau qui suit présente un sommaire de la contrepartie versée pour TC et des montants des actifs acquis et des passifs repris comptabilisés à la date d'acquisition, ainsi que de la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle dans TC à la date d'acquisition.

#### Au 30 juin 20X2

	Contrepartie	UM
B64(f)(i)	Trésorerie	5 000
B64(f)(iv)	Instruments de capitaux propres (100 000 actions ordinaires de AC)	4 000
B64(f)(iii) ; B64(g)(i)	Accord de contrepartie éventuelle	1 000
B64(f)	<b>Total de la contrepartie transférée</b>	<b>10 000</b>

**Note X : Acquisitions****Paragraphe  
du renvoi**

B64(p)(i)	<b>Juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle de AC dans TC avant le regroupement d'entreprises</b>	2 000 12 000
B64(m)	<b>Coûts liés à l'acquisition</b> (inclus dans les frais de vente et les frais administratifs présentés à l'état du résultat global de AC pour l'exercice terminé le 31 décembre 20X2)	1 250
B64(i)	<b>Montants comptabilisés au titre des actifs identifiables acquis et des passifs repris</b>	
	Actifs financiers	3 500
	Stocks	<u>3 000</u> <del>4 000</del>
	Immobilisations corporelles	10 000
	Immobilisations incorporelles identifiables	3 300
	<u>Passifs issus des activités de financement</u>	<u>(1 200)</u>
	<del>Passifs financiers</del> <u>Autres passifs financiers</u>	(4 000)
	<u>Passifs au titre des prestations définies</u>	<u>(800)</u>
	Passif éventuel	(1 000)
	Total de l'actif net identifiable	12 800
B64(o)(i)	<b>Participation ne donnant pas le contrôle dans TC</b>	(3 300)
	<b>Goodwill</b>	2 500 12 000
[...]		
B64(h)	<del>La juste valeur des actifs financiers acquis comprend des montants à recevoir en vertu de contrats de location financement visant du matériel de réseaux de données dont la juste valeur s'élève à 2 375 UM. Le montant brut à recevoir en vertu des contrats est de 3 100 UM, et on s'attend à ce qu'une tranche de 450 UM de ce montant soit irrécouvrable.</del>	
[...]		
B64(q)(i)	L'apport de TC dans les produits qui ont été présentés à l'état consolidé du résultat global depuis le 30 juin 20X2 s'élevait à 4 090 UM. De plus, son apport dans le résultat <u>d'exploitation</u> s'est établi à 1 710 UM au cours de la même période.	
B64(q)(ii)	Si TC avait été consolidée à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 20X2, l'état consolidé du résultat global aurait affiché des produits de 27 670 UM et un résultat <u>d'exploitation</u> de 12 870 UM.	

**IE72A** L'acquéreur est tenu de fournir les informations supplémentaires qui suivent, en application des obligations d'information énoncées aux paragraphes B67A et B67B d'IFRS 3, si le regroupement d'entreprises est un regroupement d'entreprises stratégique (voir paragraphe B67C d'IFRS 3).

- B67A(a) L'entité prévoit d'intégrer TC à ses activités nord-américaines, et la direction examinera la performance de l'acquisition sur la base des informations relatives aux activités nord-américaines d'AC.
- B67A(a) Conformément à la stratégie d'AC, les objectifs clés et les cibles connexes de la direction pour ce regroupement d'entreprises sont les suivants :  
accroître les produits et le résultat annuels provenant des activités nord-américaines de l'entité.  
L'appréciation de cet objectif clé reposera sur l'atteinte de cibles visant une augmentation des produits annuels de 45 % et du résultat annuel de 40 % d'ici 20X4 (par rapport à 20X1).  
accroître la part de marché de l'entité en Amérique du Nord d'ici 20X4. L'appréciation de cet objectif clé reposera sur l'atteinte d'une cible visant à faire passer la part de marché à environ 20 % (par rapport à environ 15 % en 20X1).
- B67A(b)(i) Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X2 :  
les produits et le résultat annuels de AC provenant de ses activités nord-américaines ont respectivement augmenté de 20 % et de 18 % ;  
la part de marché approximative de AC en Amérique du Nord s'est accrue pour s'établir à 16 %.
- B67A(b)(ii) La performance réalisée jusqu'à maintenant est conforme aux attentes.

## Modifications [en projet] des exemples illustratifs qui accompagnent IAS 36

[Les exemples illustratifs accompagnant IAS 36 n'étant pas traduits en français, la traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation.] Les exemples 1, 2 et 9 sont modifiés. Les exemples 5 (paragraphe IE44 à IE53) et 6 (paragraphe IE54 à IE64) sont supprimés. Le paragraphe IE1 n'est pas modifié, mais il est inclus pour faciliter la mise en contexte.

Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

### Exemple 1 — Identification des unités génératrices de trésorerie

[...]

#### Chaîne de magasins de vente au détail

##### Contexte

IE1 Le magasin X fait partie de la chaîne de magasins de vente au détail M. X achète tous ses articles destinés à la revente au centre d'approvisionnement de M. M prend toutes les décisions concernant l'établissement des prix, le marketing, la publicité et les politiques de ressources humaines (sauf en ce qui a trait à l'embauche de caissiers et de vendeurs pour X). M possède 5 autres magasins dans la ville où se trouve X (mais dans des quartiers différents) et 20 magasins dans d'autres villes. Les magasins sont tous gérés de la même façon que X. X et quatre autres magasins ont été acquis il y a cinq ans, et un goodwill a été comptabilisé.

Quelle est l'unité génératrice de trésorerie de X?

##### Analyse

[...]

IE4 Si l'unité génératrice de trésorerie de X représente au sein de M le niveau le plus bas auquel l'entreprise qui a le goodwill fait l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion interne, M soumet cette unité génératrice de trésorerie au test de dépréciation décrit au paragraphe 90 d'IAS 36. Si l'information sur la valeur comptable du goodwill n'est pas disponible et ~~qu'elle~~ l'entreprise qui a le goodwill ne fait pas l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion au niveau de l'unité génératrice de trésorerie de X, M soumet cette unité génératrice de trésorerie au test de dépréciation décrit au paragraphe 88 d'IAS 36.

[...]

## Exemple 2 — Calcul de la valeur d'utilité et comptabilisation d'une perte de valeur

[...]

### Contexte et calcul de la valeur d'utilité

IE23 À la fin de 20X0, l'entité T acquiert l'entité M pour 10 000 UM. M possède des usines de fabrication dans trois pays.

Annexe 1 — Données à la fin de 20X0

<i>Fin de 20X0</i>	<i>Répartition du prix d'acquisition</i>	<i>Juste valeur des actifs identifiables</i>	<i>Goodwill<sup>(a)</sup></i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>
Activités dans le pays A	3 000	2 000	1 000
Activités dans le pays B	2 000	1 500	500
Activités dans le pays C	5 000	3 500	1 500
Total	10 000	7 000	3 000

- (a) Les activités dans chaque pays représentent le niveau le plus bas auquel l'entreprise qui a le goodwill fait l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion interne, lequel correspond à la différence entre le prix d'acquisition des activités dans chaque pays, selon le contrat d'achat, et la juste valeur des actifs identifiables.

[...]

IE44—IE61 [Supprimés]

## Exemple 5 — Traitement d'une restructuration future

*Dans cet exemple, les incidences fiscales ne sont pas prises en compte.*

### Contexte

IE44 À la fin de 20X0, l'entité K soumet une usine à un test de dépréciation. L'usine est une unité génératrice de trésorerie. Les actifs qui lui sont rattachés sont comptabilisés au coût historique après amortissement. L'usine a une valeur comptable de 3 000 UM et une durée d'utilité restante de 10 ans.

IE45 Puisque la valeur recouvrable de l'usine correspond à la plus élevée de sa valeur d'utilité et de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie, elle est déterminée selon un calcul de sa valeur de la valeur d'utilité. Un taux d'actualisation avant impôt de 14 % est utilisé.

IE46 Les budgets approuvés par la direction reflètent ce qui suit :

- (a) une restructuration de l'usine, dont les coûts sont estimés à 100 UM, aura lieu à la fin de 20X3. Comme K ne s'est pas encore engagée au sujet de la restructuration, les coûts estimés n'ont pas fait l'objet d'une provision ;
- (b) des avantages futurs découleront de la restructuration, sous la forme d'une diminution des sorties de trésorerie futures.

IE47 À la fin de 20X2, K s'est engagée au sujet de la restructuration. Les coûts sont toujours estimés à 100 UM, et une provision conséquente est comptabilisée. Les flux de trésorerie futurs estimés de l'usine selon les plus récents budgets approuvés par la direction sont présentés au paragraphe IE51 ; le taux d'actualisation appliqué en 20X0 demeure valide.

IE48 À la fin de 20X3, des coûts de restructuration de 100 UM sont engagés et payés. Les flux de trésorerie futurs estimés de l'usine selon les plus récents budgets approuvés par la direction et le taux d'actualisation demeurent ceux estimés à la fin de 20X2.

### À la fin de 20X0

Annexe 1 — Calcul de la valeur d'utilité de l'usine à la fin de 20X0

<i>Année</i>	<i>Flux de trésorerie futurs</i>	<i>Actualisés à un taux de 14 %</i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X1	300 <sup>(a)</sup>	263
20X2	280 <sup>(b)</sup>	215
20X3	420 <sup>(b)</sup>	283
20X4	520 <sup>(b)</sup>	308
20X5	350 <sup>(b)</sup>	182
20X6	420 <sup>(b)</sup>	191
20X7	480 <sup>(b)</sup>	192
20X8	480 <sup>(b)</sup>	168
20X9	460 <sup>(b)</sup>	141
20X10	400 <sup>(b)</sup>	108
		<b>2 051</b>

(a) Exclusion faite des coûts de restructuration estimés reflétés dans les budgets de la direction.

(b) Exclusion faite des avantages attendus par suite de la restructuration reflétés dans les budgets de la direction.

IE49 La valeur recouvrable de l'usine (c'est à dire la valeur d'utilité) est inférieure à sa valeur comptable. Par conséquent, K comptabilise une perte de valeur pour l'usine.

Annexe 2 — Calcul de la perte de valeur à la fin de 20X0

	<i>Usine</i>
	<b>UM</b>
Valeur comptable avant la perte de valeur	3 000
Valeur recouvrable (annexe 1)	2 051
Perte de valeur	(949)
Valeur comptable après la perte de valeur	2 051

### À la fin de 20X1

IE50 Il ne s'est produit aucun événement qui exige une nouvelle estimation de la valeur recouvrable de l'usine. Il n'y a donc pas lieu de procéder au calcul de la valeur recouvrable.

### À la fin de 20X2

IE51 L'entité s'est maintenant engagée au sujet de la restructuration. Par conséquent, les avantages attendus par suite de la restructuration sont pris en considération dans la prévision des flux de trésorerie aux fins du calcul de la valeur d'utilité de l'usine. Les flux de trésorerie futurs estimés utilisés pour calculer la valeur d'utilité à la fin de 20X0 sont donc revus à la hausse. Conformément aux paragraphes 110 et 111 d'IAS 36, la valeur recouvrable de l'usine est réévaluée à la fin de 20X2.

Annexe 3 — Calcul de la valeur d'utilité de l'usine à la fin de 20X2

<i>Année</i>	<i>Flux de trésorerie futurs</i>	<i>Actualisés à un taux de 14 %</i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X3	420 <sup>(a)</sup>	368
20X4	570 <sup>(b)</sup>	439
20X5	380 <sup>(b)</sup>	256
20X6	450 <sup>(b)</sup>	266
20X7	510 <sup>(b)</sup>	265
20X8	510 <sup>(b)</sup>	232
20X9	480 <sup>(b)</sup>	192
20X10	410 <sup>(b)</sup>	144
		<b>2 162</b>

(a) Exclusion faite des coûts de restructuration estimés, puisqu'un passif a déjà été comptabilisé.

(b) Y compris les avantages attendus par suite de la restructuration reflétés dans les budgets de la direction.



IE52 La valeur recouvrable de l'usine (c'est-à-dire la valeur d'utilité) excède sa valeur comptable (voir annexe 4). K effectue donc une reprise de la perte de valeur comptabilisée pour l'usine à la fin de 20X0.

Annexe 4 — Calcul de la reprise de valeur à la fin de 20X2

	<b>Usine</b>
	<b>UM</b>
Valeur comptable à la fin de 20X0 (annexe 2)	2 051
<i>Fin de 20X2</i>	
Dotations aux amortissements (pour 20X1 et 20X2 ; annexe 5)	(410)
Valeur comptable avant la reprise	1 641
Valeur recouvrable (annexe 3)	2 162
Reprise de la perte de valeur	521
Valeur comptable après la reprise	2 162
Valeur comptable : coût historique après amortissement (annexe 5)	2 400 <sup>(a)</sup>

(a) La reprise ne fait pas en sorte que la valeur comptable de l'usine excède celle qu'elle aurait été selon le coût historique après amortissement. Par conséquent, la reprise comptabilisée correspond au total de la perte de valeur.

### À la fin de 20X3

IE53 Il y a une sortie de trésorerie de 100 UM au paiement des coûts de restructuration. Cette sortie de trésorerie n'a pas d'effet sur les flux de trésorerie futurs estimés utilisés pour calculer la valeur d'utilité à la fin de 20X2. Il n'y a donc pas de calcul de la valeur recouvrable à effectuer à la fin de 20X3.

Annexe 5 — Récapitulation de la valeur comptable de l'usine

<i>Fin de l'année</i>	<i>Coût historique après amortissement</i>	<i>Valeur recouvrable</i>	<i>Dotations aux amortissements ajustées</i>	<i>Perte de valeur</i>	<i>Valeur comptable après perte de valeur</i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X0	3 000	2 051	0	(949)	2 051
20X1	2 700	nc	(205)	0	1 846
20X2	2 400	2 162	(205)	521	2 162
20X3	2 400	nc	(270)	0	1 892

nc = Non calculée, puisque rien n'indique que la perte de valeur ait augmenté ou diminué.

### Exemple 6 — Traitement des coûts futurs

*Dans cet exemple, les incidences fiscales ne sont pas prises en compte.*

## Contexte

- IE54 À la fin de 20X0, l'entité F soumet une machine à un test de dépréciation. La machine est une unité génératrice de trésorerie. Elle est comptabilisée à son coût historique après amortissement, et sa valeur comptable est de 150 000 UM. Sa durée d'utilité restante est estimée à 10 ans.
- IE55 La valeur recouvrable de la machine (soit la plus élevée de sa valeur d'utilité et de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie) est déterminée sur la base du calcul de la valeur d'utilité. Un taux d'actualisation avant impôt de 14 % est utilisé pour ce calcul.
- IE56 Les budgets approuvés par la direction reflètent :
- (a) les coûts estimés nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques que devrait générer la machine dans son état actuel ;
  - (b) des coûts de 25 000 UM qui seront engagés en 20X4 pour améliorer la performance de la machine en augmentant sa capacité de production.
- IE57 À la fin de 20X4, les coûts sont engagés pour améliorer la performance de la machine. Les flux de trésorerie futurs estimés de la machine selon les plus récents budgets approuvés par la direction sont présentés au paragraphe IE60, et le taux d'actualisation est le même que celui appliqué à la fin de 20X0.

## À la fin de 20X0

Annexe 1 — Calcul de la valeur d'utilité de la machine à la fin de 20X0

<b>Année</b>	<b>Flux de trésorerie futurs</b>	<b>Actualisés à un taux de 14 %</b>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X1	22 165 <sup>(a)</sup>	19 443
20X2	21 450 <sup>(a)</sup>	16 505
20X3	20 550 <sup>(a)</sup>	13 871
20X4	24 725 <sup>(a),(b)</sup>	14 639
20X5	25 325 <sup>(a),(c)</sup>	13 153
20X6	24 825 <sup>(a),(c)</sup>	11 310
20X7	24 123 <sup>(a),(c)</sup>	9 640
20X8	25 533 <sup>(a),(c)</sup>	8 951
20X9	24 234 <sup>(a),(c)</sup>	7 452
20X10	22 850 <sup>(a),(c)</sup>	6 164
Valeur d'utilité		121 128

(a) Y compris les coûts estimés nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques que devrait générer la machine dans son état actuel.

(b) Exclusion faite des coûts estimés pour l'amélioration de la performance de la machine reflétés dans les budgets de la direction.

(c) Exclusion faite des avantages attendus par suite de l'amélioration de la performance de la machine reflétés dans les budgets de la direction.

IE58 La valeur recouvrable de la machine (c'est à dire la valeur d'utilité) est inférieure à sa valeur comptable. Par conséquent, F comptabilise une perte de valeur à l'égard de la machine.

Annexe 2 — Calcul de la perte de valeur à la fin de 20X0

	<i>Machine</i>
	<b>UM</b>
Valeur comptable avant la perte de valeur	150 000
Valeur recouvrable (annexe 1)	121 128
Perte de valeur	(28 872)
Valeur comptable après la perte de valeur	121 128

### De 20X1 à 20X3

IE59 Il ne s'est produit aucun événement qui exige que la valeur recouvrable de la machine soit réestimée. Il n'y a donc pas lieu de procéder au calcul de la valeur recouvrable.

### À la fin de 20X4

IE60 Les coûts sont engagés pour améliorer la performance de la machine. Par conséquent, les avantages attendus par suite de l'amélioration de la performance de la machine sont pris en considération dans les prévisions des flux de trésorerie aux fins du calcul de la valeur d'utilité de l'usine. Les flux de trésorerie futurs estimés utilisés pour calculer la valeur d'utilité à la fin de 20X0 sont donc revus à la hausse. Conformément aux paragraphes 110 et 111 d'IAS 36, la valeur recouvrable de la machine est donc calculée de nouveau à la fin de 20X4.

Annexe 3 — Calcul de la valeur d'utilité de la machine à la fin de 20X4

<i>Année</i>	<i>Flux de trésorerie futurs<sup>(a)</sup></i>	<i>Actualisés à un taux de 14 %</i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X5	30 324	26 597
20X6	32 750	25 200
20X7	34 724	24 414
20X8	34 950	18 917
20X9	33 400	17 194
20X10	27 999	12 756
Valeur d'utilité		122 072

(a) Y compris les avantages attendus par suite de l'amélioration de la performance de la machine reflétés dans les budgets de la direction.

IE61 La valeur recouvrable de la machine (c'est à dire la valeur d'utilité) excède sa valeur comptable et son coût historique après amortissement (voir annexe 4). K effectue donc une reprise de la perte de valeur comptabilisée pour la machine à la fin de 20X0 afin que sa valeur comptable corresponde à son coût historique après amortissement.

Annexe 4 — Calcul de la reprise de la perte de valeur à la fin de 20X4

	<b>Machine</b>
	<b>UM</b>
Valeur comptable à la fin de 20X0 (annexe 2)	121 128
<i>Fin de 20X4</i>	
Dotations aux amortissements (de 20X1 à 20X4 ; annexe 5)	(48 452)
Coûts engagés pour améliorer la performance de la machine	25 000
Valeur comptable avant la reprise	97 676
Valeur recouvrable (annexe 3)	122 072
Reprise de la perte de valeur	17 324
Valeur comptable après la reprise	115 000
Valeur comptable : coût historique après amortissement (annexe 5)	115 000 <sup>(a)</sup>

(a) La valeur d'utilité de la machine excède ce qu'aurait été sa valeur comptable au coût historique après amortissement. Le montant de la reprise est donc limité de façon à ce que la valeur comptable de la machine n'excède pas son coût historique après amortissement.

#### Annexe 5 — Récapitulation de la valeur comptable de la machine

<i>Année</i>	<i>Coût historique après amortissement</i>	<i>Valeur recouvrable</i>	<i>Dotations aux amortissements ajustées</i>	<i>Perte de valeur</i>	<i>Valeur comptable après perte de valeur</i>
	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>	<b>UM</b>
20X0	150 000	121 128	0	(28 872)	121 128
20X1	135 000	nc	(12 113)	0	109 015
20X2	120 000	nc	(12 113)	0	96 902
20X3	105 000	nc	(12 113)	0	84 789
20X4	90 000		(12 113)		
Amélioration	25 000		–		
	115 000	122 072	(12 113)	17 324	115 000
20X5	95 833	nc	(19 167)	0	95 833

nc — Non calculée, puisque rien n'indique que la perte de valeur ait augmenté ou diminué.

[...]

## Exemple 9 — Informations à fournir sur les unités génératrices de trésorerie avec goodwill ou les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

[...]

### Contexte

IE80 L'entité M est une multinationale qui présente l'information sectorielle selon des secteurs géographiques. Les trois secteurs à présenter de M sont l'Europe, l'Amérique du Nord et l'Asie. Pour les besoins du test de dépréciation, du goodwill a été affecté à trois unités génératrices de trésorerie — deux en Europe (unités A et B) et une en Amérique du Nord (unité C) — ainsi qu'à un groupe d'unités génératrices de trésorerie en Asie (XYZ). Les unités A, B et C et XYZ représentent chacun le niveau le plus bas au sein de M auquel l'entreprise qui a le goodwill fait l'objet d'un suivi pour des besoins de gestion interne.

[...]

IE89 M fournit les informations suivantes dans les notes annexes aux états financiers de l'exercice terminé le 31 décembre 20X3.

#### *Test de dépréciation du goodwill et des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée*

Pour les besoins du test de dépréciation, du goodwill a été affecté à trois unités génératrices de trésorerie — deux en Europe (unités A et B) et une en Amérique du Nord (unité C) — ainsi qu'à un groupe d'unités génératrices de trésorerie en Asie (établissement XYZ). La valeur comptable du goodwill affecté à l'unité C et à l'établissement XYZ est importante par rapport à la valeur comptable totale des goodwills, celle du goodwill affecté à l'unité A et à l'unité B ne l'est pas. Néanmoins, certaines des hypothèses clés utilisées pour établir les valeurs recouvrables des unités A et B sont les mêmes, et la valeur comptable totale des goodwills affectés à ces unités est importante.

#### *Établissement XYZ*

La valeur recouvrable de l'établissement XYZ a été déterminée d'après un calcul de la valeur d'utilité. Le calcul tient compte de flux de trésorerie projetés sur cinq ans sur la base des budgets financiers approuvés par la direction et d'un taux d'actualisation de 8,4 % (après impôt). Les flux de trésorerie au-delà de cette période de cinq ans ont été extrapolés selon un taux de croissance stable de 6,3 %. Ce taux de croissance n'excède pas le taux de croissance moyen à long terme pour le marché dans lequel l'établissement XYZ exerce ses activités. La direction croit que tout changement raisonnablement possible des hypothèses clés utilisées pour établir la valeur recouvrable de l'établissement XYZ ne ferait *pas* en sorte que sa valeur comptable excède sa valeur recouvrable.

#### *Unité C*

La valeur recouvrable de l'unité C a également été déterminée d'après un calcul de la valeur d'utilité. Le calcul tient compte de flux de trésorerie projetés sur cinq ans sur la base des budgets financiers approuvés par la direction et d'un taux d'actualisation de 9,2 % (après impôt). Les flux de trésorerie de l'unité C au-delà de cette période de cinq ans ont été extrapolés selon un taux de croissance stable de 12 %. Ce taux de croissance excède de 4 points de pourcentage le taux de croissance moyen à long terme pour le marché dans lequel l'unité C exerce ses activités. Toutefois, le produit phare de l'unité C est protégé par un brevet d'une durée de dix ans obtenu en décembre 20X2. Compte tenu de ce brevet, la direction juge qu'un taux de croissance de 12 % est un taux raisonnable. De plus, la direction croit que tout changement raisonnablement possible des hypothèses clés utilisées pour établir la valeur recouvrable de l'unité C ne ferait *pas* en sorte que sa valeur comptable excède sa valeur recouvrable.

#### *Unités A et B*

La valeur recouvrable des unités A et B a également été déterminée d'après un calcul de la valeur d'utilité. Ces unités fabriquent des produits complémentaires, et certaines des hypothèses clés sur lesquelles est fondée leur valeur recouvrable sont les mêmes. Le calcul des deux valeurs d'utilité tient compte de flux de trésorerie projetés sur la base des budgets financiers approuvés par la direction pour une période de quatre ans, et d'un taux d'actualisation de 7,9 % (après impôt). Les flux de trésorerie au-delà de cette période de quatre ans ont été extrapolés selon un taux de croissance stable de 5 %. Ce taux de croissance n'excède pas le taux de croissance moyen à long terme pour le marché dans lequel les unités A et B exercent leurs activités. Les flux de trésorerie projetés pour la période couverte par les budgets à l'égard des unités A et B sont fondés sur la

## EXPOSÉ-SONDAGE — MARS 2024

même marge brute attendue et sur le même taux d'inflation des prix des matières premières pour cette période. La direction croit que tout changement raisonnablement possible de l'une ou l'autre de ces hypothèses clés ne ferait *pas* en sorte que la valeur comptable totale des unités A et B excède leur valeur recouvrable totale.



**IFRS<sup>®</sup>**

Foundation

Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD, UK

Tél.: **+44 (0) 20 7246 6410**

Courriel : **customerservices@ifrs.org**

**[ifrs.org](http://ifrs.org)**