

Décembre 2012

Exposé-sondage ES/2012/6

Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise (Projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28)

Date limite de réception des commentaires : le 23 avril 2013

**Vente ou apport d'actifs entre un investisseur
et une entreprise associée ou une coentreprise**
(Projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28)

Date limite de réception des commentaires : le 23 avril 2013

Exposure Draft ED/2012/6 *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to IFRSs. Comments on the Exposure Draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **23 April 2013**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.ifrs.org), using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IFRS Foundation. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. Copies of the draft amendments and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

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



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

**Vente ou apport d'actifs entre un investisseur
et une entreprise associée ou une coentreprise**
(Projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28)

Date limite de réception des commentaires : le 23 avril 2013

L'exposé-sondage ES/2012/6 *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif à titre de modifications des IFRS pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires sur l'exposé-sondage et sur la base des conclusions [celle-ci n'étant disponible qu'en anglais] doivent être soumis par écrit d'ici **le 23 avril 2013**. Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au site de l'IASB (www.ifrs.org), en utilisant la page « Comment on a proposal ».

Toutes les réponses seront rendues publiques, à moins que les répondants ne demandent qu'elles demeurent confidentielles en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial.

L'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

© 2012 IFRS Foundation®

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB. Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications Department
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Web : www.ifrs.org

Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du projet de modification et des documents d'accompagnement aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou organisationnelles internes, et qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées, et à condition également que chaque copie fasse mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et indique l'adresse complète de l'IASB. À cette exception près, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

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



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

SOMMAIRE

	<i>Page</i>
INTRODUCTION ET APPEL À COMMENTAIRES	6
[PROJET] <i>VENTE OU APPORT D'ACTIFS ENTRE UN INVESTISSEUR ET UNE ENTREPRISE ASSOCIÉE OU UNE COENTREPRISE</i>	
[PROJET] MODIFICATION D'IFRS 10 <i>ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS</i>	8
[PROJET] MODIFICATION D'IAS 28 <i>PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES ET DES COENTREPRISES (2011)</i>	9

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DU PROJET DE MODIFICATION D'IFRS 10 ET D'IAS 28, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[IL EST PROPOSÉ D'APPORTER DES MODIFICATIONS À LA TRADUCTION FRANÇAISE DES PASSAGES REPRODUITS POUR EN ASSURER LA FIDÉLITÉ, POUR PRENDRE EN COMPTE LES DÉCISIONS RÉCENTES CONCERNANT LA TERMINOLOGIE OU À DES FINS D'UNIFORMITÉ. CES MODIFICATIONS, SURLIGNÉES EN GRIS, NE FONT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR L'IASB DANS L'EXPOSÉ-SONDAGE *VENTE OU APPORT D'ACTIFS ENTRE UN INVESTISSEUR ET UNE ENTREPRISE ASSOCIÉE OU UNE COENTREPRISE* (PROJET DE MODIFICATION D'IFRS 10 ET D'IAS 28).]

Introduction

L'IASB se propose de modifier IFRS 10 *États financiers consolidés* et IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* (modifiée en 2011). Les modifications proposées visent à traiter des questions liées aux modifications apportées à IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (publiée en 2008) dans le cadre du projet sur les regroupements d'entreprises. Selon IAS 27, si une société mère perd le contrôle d'une filiale, elle en décomptabilise les actifs et les passifs, comptabilise toute participation conservée dans l'ancienne filiale à sa juste valeur et comptabilise un profit ou une perte en résultat net. De ce fait, le profit ou la perte comprend tout profit ou toute perte attribuable à la différence entre la juste valeur de la participation conservée dans l'ancienne filiale et sa valeur comptable à la date de la perte du contrôle.

Bien que des indications générales sur la perte du contrôle d'une filiale (y compris les cas où l'investisseur continue d'exercer un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité émettrice) soient fournies dans IAS 27, certaines parties intéressées ont indiqué qu'il semblait y avoir un conflit entre ces indications et celles relatives aux profits et aux pertes contenues dans SIC-13 *Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs*. Selon SIC-13, le profit ou la perte résultant de l'apport d'un actif non monétaire à une entité contrôlée conjointement en échange d'une participation dans cette entité ne doit être comptabilisé qu'à concurrence des intérêts qu'ont dans l'entité les porteurs de capitaux propres non liés. Il a été soulevé que les exigences d'IAS 27, selon lesquelles il faut comptabiliser tout profit ou toute perte lors de la perte du contrôle d'une filiale, entrent en conflit avec les exigences de SIC-13, selon lesquelles il faut comptabiliser seulement une partie des profits ou des pertes sur les transactions entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise.

Lors de son analyse de la question, l'IASB a relevé les points suivants :

- (a) IFRS 10, qui entrera en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, annule et remplace IAS 27 ;
- (b) IAS 28 (2011), qui entrera également en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, annule et remplace à la fois IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* (révisée en 2003) et SIC-13 ;
- (c) le conflit entre les exigences d'IAS 27 et de SIC-13 demeurera après le remplacement d'IAS 27 par IFRS 10 et le retrait de SIC-13. En effet, les exigences d'IFRS 10 en matière de comptabilisation de la perte de contrôle d'une filiale sont semblables à celles d'IAS 27. Les exigences de SIC-13 sont intégrées à IAS 28 (2011) et s'appliquent à la vente ou à l'apport d'actifs à une entreprise associée ou à une coentreprise en échange d'une participation dans cette entreprise associée ou coentreprise.

Par conséquent, l'IASB se propose de modifier IAS 28 (2011) de sorte que :

- (a) les exigences actuelles relatives à la comptabilisation partielle des profits ou des pertes sur les transactions entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise s'appliquent uniquement aux profits ou aux pertes découlant de la vente ou de l'apport d'actifs qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* ;
- (b) les profits ou les pertes découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise, d'actifs qui constituent une entreprise au sens d'IFRS 3 soient comptabilisés intégralement.

L'IASB se propose également de modifier IFRS 10 afin que le profit ou la perte découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise, d'une filiale qui ne constitue pas une entreprise au sens d'IFRS 3 soit comptabilisé seulement à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans l'entreprise associée ou la coentreprise. Cette modification entraînerait la comptabilisation de la totalité du profit ou de la perte découlant de la perte de contrôle d'une filiale qui constitue une entreprise, y compris dans les cas où l'investisseur continue d'exercer un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité émettrice.

De plus, l'IASB se propose de préciser que pour déterminer si un groupe d'actifs faisant l'objet d'une vente ou d'un apport est une entreprise au sens d'IFRS 3, l'entité doit se demander si la vente ou l'apport s'inscrit dans des accords multiples qui doivent être comptabilisés comme une transaction unique, conformément aux exigences actuelles du paragraphe B97 d'IFRS 10.

Prochaines étapes

L'IASB examinera les commentaires reçus à l'égard de ses propositions, puis il décidera de modifier ou non IFRS 10 et IAS 28 (2011).

Appel à commentaires

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

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

L'IASB ne sollicite pas de commentaires sur des éléments des normes non traités dans le présent exposé-sondage. Les commentaires doivent être soumis par écrit et parvenir à l'IASB le **23 avril 2013** au plus tard.

Questions à l'intention des répondants

Question 1 : projet de modification d'IFRS 10

L'IASB se propose de modifier IFRS 10, de façon à ce que le profit ou la perte découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise, d'une filiale qui ne constitue pas une entreprise au sens d'IFRS 3 soit comptabilisé seulement à concurrence des intérêts des autres investisseurs non liés dans l'entreprise associée ou la coentreprise. Cette modification entraînerait la comptabilisation de la totalité du profit ou de la perte découlant de la perte de contrôle d'une filiale qui constitue une entreprise au sens d'IFRS 3, y compris dans les cas où l'investisseur continue d'exercer un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité émettrice.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter? (Motivez votre réponse.) Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous ?

Question 2 : projet de modification d'IAS 28 (2011)

L'IASB se propose de modifier IAS 28 (2011) de sorte que :

- (a) les exigences actuelles relatives à la comptabilisation partielle des profits ou des pertes sur les transactions entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise s'appliquent uniquement aux profits ou aux pertes découlant de la vente ou de l'apport d'actifs qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* ;
- (b) les profits ou les pertes découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise, d'actifs qui constituent une entreprise au sens d'IFRS 3 soient comptabilisés intégralement.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter? (Motivez votre réponse.) Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous ?

Question 3 : dispositions transitoires

L'IASB se propose de rendre les modifications proposées d'IFRS 10 et d'IAS 28 (2011) applicables, prospectivement, aux ventes et aux apports survenus au cours des exercices ouverts à compter de leur date d'entrée en vigueur.

Êtes-vous d'accord avec les dispositions transitoires proposées? (Motivez votre réponse.) Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous ?

[Projet] Modification d'IFRS 10 *États financiers consolidés*

Dans IFRS 10, le paragraphe 26 est modifié et les paragraphes B99A et C1B sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné. Il n'est pas proposé de modifier le paragraphe 25, qui est repris ici pour référence.

Perte du contrôle

- 25 Si une société mère perd le contrôle d'une filiale :
- (a) elle sort de l'état consolidé de la situation financière les actifs et les passifs de l'ancienne filiale ;
 - (b) elle comptabilise la participation conservée dans l'ancienne filiale, le cas échéant, à sa juste valeur à la date de la perte du contrôle, et comptabilise par la suite la participation ainsi que tout montant dû par l'ancienne filiale ou à celle-ci selon les IFRS qui s'appliquent. Cette juste valeur doit être considérée comme étant la juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IFRS 9 ou bien, le cas échéant, comme étant le coût, lors de la comptabilisation initiale, d'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise ;
 - (c) elle comptabilise le profit ou la perte associé à la perte du contrôle, qui est attribuable à la participation qui donnait le contrôle.
- 26 Les paragraphes B97 à B99A fournissent des indications pour le traitement comptable de la perte du contrôle.

Perte du contrôle

[...]

B99A Le profit ou la perte découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur (y compris ses filiales consolidées) et une entreprise associée ou une coentreprise, d'une filiale qui ne constitue pas une entreprise au sens d'IFRS 3 est comptabilisé dans les états financiers de l'investisseur à concurrence seulement des intérêts des investisseurs non liés dans l'entreprise associée ou la coentreprise (autrement dit, la quote-part de l'investisseur dans le profit ou la perte découlant d'une telle transaction est éliminée).

Date d'entrée en vigueur

[...]

C1B La publication de [Projet] *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28) en [date] a donné lieu à la modification du paragraphe 26 et à l'ajout du paragraphe B99A. L'entité doit appliquer ces modifications prospectivement pour la vente ou l'apport d'une filiale qui a lieu au cours des exercices ouverts à compter du [date].

[Projet] Modification d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (2011)*

Dans IAS 28 (2011), les paragraphes 28, 30 et 31 sont modifiés. Les paragraphes 31A, 31B et 45A sont ajoutés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré. Il n'est pas proposé de modifier le paragraphe 29, qui est repris ici pour référence.

- 28 Les profits ou les pertes découlant de transactions « d'amont » et « d'aval » sur des actifs qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3, entre un investisseur (y compris ses filiales consolidées) et une entreprise associée ou une coentreprise ne sont comptabilisés dans les états financiers de l'investisseur qu'à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans cette entreprise associée ou cette coentreprise. Les transactions « d'amont » sont, par exemple, les ventes d'actifs qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3 à l'investisseur par l'entreprise associée ou la coentreprise. Les transactions « d'aval » sont, par exemple, les ventes ou les apports d'actifs qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3 par l'investisseur à l'entreprise associée ou à la coentreprise. La quote-part de l'investisseur dans les profits ou les pertes de l'entreprise associée ou de la coentreprise découlant de ces transactions est éliminée.
- 29 Lorsque des transactions d'aval indiquent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs qui doivent être vendus ou apportés, ou une perte de valeur de ces actifs, ces pertes doivent être intégralement comptabilisées par l'investisseur. Lorsque des transactions d'amont indiquent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs qui doivent être acquis ou une perte de valeur de ces actifs, l'investisseur doit comptabiliser sa quote-part de ces pertes.
- 30 Le profit ou la perte découlant de l'apport d'un d'actifs non monétaires qui ne constituent pas une entreprise au sens d'IFRS 3 à une entreprise associée ou à une coentreprise en contrepartie de titres de capitaux propres de l'entreprise associée ou de la coentreprise doit être comptabilisé conformément au paragraphe 28, sauf lorsque l'apport est dépourvu de substance commerciale, au sens donné à ce terme dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Si l'apport est dépourvu de substance commerciale, le profit ou la perte est considéré comme latent et n'est pas comptabilisé à moins que le paragraphe 31 ne s'applique également. Ces profits et ces pertes latents doivent être éliminés en contrepartie de la participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence et ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans l'état consolidé de la situation financière de l'investisseur ou dans l'état de la situation financière de l'investisseur dans lequel la participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.
- 31 Si, en plus de recevoir des titres de capitaux propres de l'entreprise associée ou de la coentreprise, l'investisseur reçoit des actifs monétaires ou non monétaires, il comptabilise en résultat net l'intégralité de la fraction du profit ou de la perte sur l'apport qui découle des actifs monétaires ou non monétaires reçus.
- 31A Le profit ou la perte découlant de la vente ou de l'apport, entre un investisseur (y compris ses filiales consolidées) et une entreprise associée ou une coentreprise, d'actifs qui constituent une entreprise au sens d'IFRS 3 est comptabilisé intégralement dans les états financiers de l'investisseur (autrement dit, la quote-part de l'investisseur dans les profits ou les pertes découlant de ces transactions n'est pas éliminée).
- 31B Une entité peut effectuer une vente ou un apport d'actifs au moyen de plusieurs accords (transactions). Pour déterminer si les actifs en cause constituent une entreprise au sens d'IFRS 3, l'entité doit se demander si la vente ou l'apport des actifs fait l'objet d'accords multiples devant être comptabilisés comme une transaction unique, conformément aux exigences du paragraphe B97 d'IFRS 10.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

[...]

- 45A La publication de [Projet] *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (projet de modification d'IFRS 10 et d'IAS 28) en [date] a donné lieu à la modification des paragraphes 28, 30 et 31, et à l'ajout des paragraphes 31A et 31B. L'entité doit appliquer ces modifications prospectivement pour la vente ou l'apport d'actifs qui a lieu au cours des exercices ouverts à compter du [date].