

Mai 2019

Normes IFRS®
Exposé-sondage ES/2019/3

Référence au *Cadre conceptuel*

Projet de modification d'IFRS 3

Date limite de réception des commentaires : le 27 septembre 2019

Exposé-sondage

Référence au *Cadre conceptuel*

Projet de modification d'IFRS 3

Date limite de réception des commentaires : le 27 septembre 2019

Exposure Draft ED/2019/3 *Reference to the Conceptual Framework* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 27 September 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment documents' page 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 unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

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

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

Copyright © 2019 IFRS Foundation

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

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

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



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) 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®', 'IFRS Taxonomy®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's 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, United Kingdom.

Exposé-sondage

Référence au *Cadre conceptuel*

Projet de modification d'IFRS 3

Date limite de réception des commentaires : le 27 septembre 2019

L'exposé-sondage ES/2019/3 *Référence au Cadre conceptuel* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le 17 juin 2019 à l'adresse indiquée ci-dessous, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org, ou à partir de la page « Open for comment », à l'adresse <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

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

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

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

© 2019 IFRS Foundation

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

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

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



L'IFRS Foundation a des marques déposées enregistrées dans différents pays (marques), y compris « IAS® », « IASB® », le logo IASB®, « IFRIC® », « IFRS® », le logo IFRS®, « IFRS for SMEs® », le logo IFRS for SMEs®, « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « IFRS Taxonomy® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques 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 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

SOMMAIRE

	<i>à partir de la page</i>
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	8
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IFRS 3 REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES	10
APPROBATION PAR L'IASB DE L'EXPOSÉ-SONDAGE RÉFÉRENCE AU CADRE CONCEPTUEL PUBLIÉ EN MAI 2019	11

[REMARQUE : LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES, ELLE N'A PAS ÉTÉ TRADUITE EN FRANÇAIS.]

Introduction

Dans le présent exposé-sondage, l'International Accounting Standards Board (IASB) propose d'apporter trois modifications à IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. Elles ont pour but de mettre à jour IFRS 3 sans changer la substance de ses dispositions.

La première modification proposée concerne le retrait, dans IFRS 3, de la référence à une ancienne version du *Cadre conceptuel* de l'IASB. Actuellement, selon le principe de comptabilisation énoncé dans IFRS 3, les actifs et les passifs comptabilisés lors d'un regroupement d'entreprises doivent satisfaire aux définitions des actifs et des passifs contenues dans le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, publié en 1989 (le « Cadre de 1989 »). Le Conseil propose de remplacer cette mention du Cadre de 1989 par une référence à l'actuel *Cadre conceptuel de l'information financière*, publié en mars 2018 (le « Cadre conceptuel de 2018 »).

Les actifs et les passifs sont définis différemment dans le Cadre conceptuel de 2018 et dans le Cadre de 1989. Les différences sont telles que, si la référence était mise à jour sans qu'IFRS 3 soit modifiée par ailleurs, les actifs et passifs seraient plus nombreux à répondre aux conditions de comptabilisation lors d'un regroupement d'entreprises. Or il se pourrait qu'après la date d'acquisition, certains de ces actifs ou passifs ne remplissent pas les conditions de comptabilisation selon les autres normes IFRS applicables. L'acquéreur se trouverait donc à les comptabiliser au moment du regroupement d'entreprises, puis à les décomptabiliser immédiatement après. La perte ou le profit au deuxième jour qui en résulterait ne refléterait pas une perte ou un profit économique et ne donnerait à aucun égard une image fidèle de la performance financière de l'acquéreur.

L'IASB a conclu que le problème de la perte ou du profit au deuxième jour n'aurait de l'importance dans la pratique que pour les passifs comptabilisés après la date d'acquisition selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou IFRIC 21 *Droits ou taxes*. La deuxième proposition du présent exposé-sondage vise à contourner ce problème par l'ajout à IFRS 3 d'une exception à son principe de comptabilisation. Selon cette exception, dans le cas des passifs ou passifs éventuels qui entreraient dans le champ d'application d'IAS 37 ou d'IFRIC 21 s'ils étaient contractés de façon distincte, l'acquéreur devrait, pour déterminer les obligations qu'il a prises en charge lors du regroupement d'entreprises, appliquer non pas le *Cadre conceptuel*, mais plutôt IAS 37 ou IFRIC 21. Cette exception aurait pour conséquence que les passifs et les passifs éventuels comptabilisés lors du regroupement d'entreprises seraient les mêmes que ceux comptabilisés selon IFRS 3 à l'heure actuelle.

La troisième proposition du présent exposé-sondage a pour but de rendre plus explicites les dispositions d'IFRS 3 concernant les actifs éventuels. Dans les normes IFRS, un actif éventuel est défini comme un actif potentiel dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'événements futurs incertains. IFRS 3 interdit la comptabilisation des actifs éventuels, mais cette interdiction n'est énoncée explicitement que dans la Base des conclusions qui accompagne la norme. Pour clarifier les dispositions et préciser que la mise à jour de la référence au *Cadre conceptuel* n'entraîne aucun changement à leur égard, l'IASB se propose d'indiquer explicitement dans IFRS 3 que l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les actifs éventuels acquis lors d'un regroupement d'entreprises.

Appel à commentaires

L'IASB invite le public à commenter le présent exposé-sondage. 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) indiquent les cas où le libellé des propositions pose problème parce 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.

Questions à l'intention des répondants

<p>Question 1</p> <p>L'IASB se propose :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) de mettre à jour IFRS 3 pour remplacer la référence au Cadre de 1989 par une référence au Cadre conceptuel de 2018 ; (b) d'ajouter à IFRS 3 une exception à son principe de comptabilisation, selon laquelle, dans le cas des passifs ou passifs éventuels qui entreraient dans le champ d'application d'IAS 37 ou d'IFRIC 21 s'ils étaient contractés de façon distincte, l'acquéreur devrait, pour déterminer les obligations qu'il a prises en charge lors du regroupement d'entreprises, appliquer non pas le <i>Cadre conceptuel</i>, mais plutôt IAS 37 ou IFRIC 21 ; (c) d'indiquer explicitement dans IFRS 3 que l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les actifs éventuels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. <p>Êtes-vous favorable à ces propositions? Dans la négative, veuillez préciser pourquoi et expliquer quelle autre solution vous proposez.</p> <p>Les autres approches envisagées par l'IASB et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas été retenues sont exposées aux paragraphes BC21 à BC29 de la Base de conclusions¹.</p>
<p>Question 2</p> <p>Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur les propositions énoncées dans l'exposé-sondage?</p>

Date limite

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le 27 septembre 2019.

¹ NDT La Base des conclusions ne faisant pas partie intégrante des propositions, elle n'a pas été traduite en français. Il est toutefois possible de la consulter dans la version anglaise du présent exposé-sondage.

Pour faire parvenir des commentaires

Nous privilégions la transmission des commentaires au moyen du formulaire électronique; toutefois, vous pouvez les soumettre au moyen de l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

Au moyen du formulaire électronique	À partir de la page « Open for comment documents » qui se trouve à l'adresse https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/
Par courriel	À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org
Par la poste	IFRS Foundation Columbus Building 7 Westferry Circus Canary Wharf London E14 4HD Royaume-Uni

Tous les 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. 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.

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

Le paragraphe 11 est modifié et la note à laquelle renvoie l'appellation *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* dans le paragraphe 11 est supprimée. Les paragraphes 14 et 21 à 23 sont modifiés et les paragraphes 21A, 21B, 23A et 64 Q sont ajoutés. Le titre qui précède le paragraphe 21A est modifié. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré. Le paragraphe 10 n'est pas modifié, mais il est inclus pour faciliter la mise en contexte.

La méthode de l'acquisition

[...]

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

Principe de comptabilisation

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

Conditions de comptabilisation

- 11 Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers** *Cadre conceptuel de l'information financière* à la date d'acquisition. Par exemple, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend mais qu'il n'est pas obligé d'engager à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir une activité d'une entreprise acquise ou pour mettre fin à l'emploi ou pour déplacer les membres du personnel d'une entreprise acquise, ne sont pas des passifs à la date d'acquisition. Dès lors, l'acquéreur ne comptabilise pas ces coûts dans le cadre de l'application de la méthode de l'acquisition. En revanche, l'acquéreur comptabilise ces coûts dans ses états financiers postérieurs au regroupement selon d'autres IFRS.

* Aux fins de la présente norme, l'acquéreur doit appliquer les définitions d'un actif et d'un passif et les indications du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers de l'IASC*, qui a été adopté par l'IASB en 2001, et non celles du *Cadre conceptuel de l'information financière* publié en 2018.

[...]

- 14 [...] Les paragraphes 221A à 28B précisent les types d'actifs identifiables et de passifs qui comprennent des éléments pour lesquels la présente norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

[...]

Exceptions au principe de comptabilisation ou au principe d'évaluation

- 21 La présente norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 221A à 31A précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'acquéreur doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 221A à 31A, [...]

Exception au principe de comptabilisation

Passifs-Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

- 21A Les paragraphes 21B à 23 s'appliquent aux passifs et aux passifs éventuels qui entreraient dans le champ d'application d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou d'IFRIC 21 *Droits ou taxes* s'ils étaient contractés de façon distincte plutôt qu'à l'occasion d'un regroupement d'entreprises.

- 21B Le *Cadre conceptuel de l'information financière* définit un passif comme une obligation actuelle de l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés. En ce qui concerne une provision ou un passif éventuel qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37, l'acquéreur doit appliquer les paragraphes 15 à 22 d'IAS 37 pour établir si, à la date d'acquisition, une obligation actuelle existe du fait d'événements passés. Pour ce qui est d'un droit ou d'une taxe qui entre dans le champ d'application d'IFRIC 21, l'acquéreur doit appliquer IFRIC 21 pour établir si le fait générateur d'obligation qui crée un passif au titre d'un droit ou d'une taxe exigible s'est produit avant la date d'acquisition.

- 22 IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* définit un passif éventuel comme étant :

REFERENCE AU CADRE CONCEPTUEL – MODIFICATION D'IFRS 3

- (a) une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- (b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - (i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou
 - (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

23 ~~Les dispositions d'IAS 37 ne s'appliquent pas pour déterminer les passifs éventuels à comptabiliser à la date d'acquisition. Par contre, l'acquéreur doit comptabiliser à la date d'acquisition un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises s'il s'agit d'une obligation actuelle découlant d'événements passés et si sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Aussi, contrairement aux paragraphes 14 (b), 23, 27, 29 et 30 d'IAS 37, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises à la date d'acquisition même s'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation. Le paragraphe 56 de la présente norme fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure de passifs éventuels.~~

23A Dans IAS 37, un actif éventuel est défini comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. L'acquéreur ne doit pas comptabiliser un actif éventuel à la date d'acquisition.

[...]

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

[...]

64Q La publication de *Référence au Cadre conceptuel* [en projet], en [mois, année], a entraîné l'apport de modifications aux paragraphes 11, 14, et 21 à 23, et l'ajout des paragraphes 21A, 21B et 23A. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du [date à déterminer après la période de commentaires]. Une application anticipée est permise si l'entité applique en même temps ou appliquait déjà toutes les autres modifications introduites par *Modifications des références au Cadre conceptuel dans les normes IFRS*, publié en mars 2018.

Approbation par l’IASB de l’exposé-sondage *Référence au Cadre conceptuel* publié en mai 2019

La publication de l’exposé-sondage *Référence au Cadre conceptuel* a été approuvée à l’unanimité par les 14 membres de l’International Accounting Standards Board.

Hans Hoogervorst

Président

Suzanne Lloyd

Vice-présidente

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar