

Participation dans une filiale comptabilisée au coût : acquisition par étapes (IAS 27)

Janvier 2019

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la façon dont une entité applique les dispositions d'IAS 27 dans une mise en situation faisant intervenir une participation dans une filiale.

Dans la mise en situation décrite dans la demande, l'entité qui prépare des états financiers individuels :

- choisit de comptabiliser ses participations dans des filiales au coût en application du paragraphe 10 d'IAS 27 ;
- détient une participation initiale dans une autre entité (entité émettrice). La participation est un placement dans un instrument de capitaux propres au sens du paragraphe 11 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*. L'entité émettrice n'est pas une entreprise associée, une coentreprise ou une filiale de l'entité et, par conséquent, l'entité applique IFRS 9 *Instruments financiers* pour comptabiliser sa participation initiale ;
- acquiert ultérieurement une participation additionnelle dans l'entité émettrice, ce qui lui donne le contrôle de l'entité émettrice ; cette dernière devient une filiale de l'entité.

Le Comité a été saisi de la question de savoir :

- a. si l'entité détermine le coût de sa participation dans la filiale :
 - i. soit comme la somme de la juste valeur de la participation initiale à la date d'obtention du contrôle de la filiale et de toute contrepartie payée pour la participation additionnelle (méthode de la juste valeur en tant que coût présumé),
 - ii. soit comme la somme de la contrepartie payée pour la participation initiale (contrepartie initiale) et de toute contrepartie payée pour la participation additionnelle (méthode du cumul des coûts) (question A) ;
- b. comment l'entité comptabilise l'écart entre la juste valeur de la participation initiale à la date d'obtention du contrôle de la filiale et la contrepartie initiale lorsque la méthode du cumul des coûts est appliquée (question B).

Question A

IAS 27 ne définit pas le terme « coût » et ne précise pas comment l'entité détermine le coût d'une participation acquise par étapes. Le Comité a souligné que le terme est défini dans d'autres normes IFRS (par exemple, au paragraphe 6 d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, au paragraphe 8 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et au paragraphe 5 d'IAS 40 *Immeubles de placement*). De plus, il a fait observer que les deux méthodes exposées dans la demande découlent des points de vue différents suivants quant à la question de savoir si, dans le cadre de la transaction d'acquisition par étapes :

- a. l'entité obtient une participation donnant le contrôle de l'entité émettrice en échange de sa participation initiale (plus la contrepartie payée pour la participation additionnelle) ;
- b. l'entité acquiert la participation additionnelle tout en conservant la participation initiale.

À la lumière de son analyse, le Comité a conclu que, suivant une interprétation raisonnable des dispositions des normes IFRS, l'une ou l'autre des deux méthodes décrites dans la présente décision (juste valeur en tant que coût présumé ou cumul des coûts) pourrait s'appliquer.

Le Comité a fait observer que l'entité appliquerait son interprétation des dispositions de façon uniforme aux transactions d'acquisition par étapes. Selon les paragraphes 117 à 124 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, l'entité aurait aussi à indiquer la méthode qu'elle a choisie, si cette information aide les utilisateurs des états financiers à comprendre comment les transactions d'acquisition par étapes sont traduites dans la performance financière et dans la situation financière communiquées par l'entité.

Question B

En application de la méthode du cumul des coûts, tout écart entre la juste valeur de la participation initiale à la date d'obtention du contrôle de la filiale et la contrepartie initiale répond à la définition de « produits » ou de « charges » énoncée dans le *Cadre conceptuel de l'information financière*. Le Comité a donc conclu que l'entité présente l'écart en résultat net en application du paragraphe 88 d'IAS 1, qu'elle ait présenté les variations ultérieures de la juste valeur de la participation initiale en résultat net ou dans les AÉRG avant l'obtention du contrôle.

S'agissant de la question A, le Comité s'est demandé s'il fallait élaborer des modifications de portée limitée pour traiter de la manière dont une entité détermine le coût d'une participation acquise par étapes. Le Comité a fait observer :

- a. qu'il ne dispose pas d'indications lui permettant d'apprécier si l'application des deux méthodes acceptables pour la détermination du coût — soit celles énoncées dans la présente décision — aurait une incidence significative sur les parties concernées ;
- b. que la question ne peut être résolue sans tenir compte également des dispositions du paragraphe 10 d'IAS 28 qui requièrent d'évaluer initialement au coût la participation dans une entreprise associée ou une coentreprise. Le Comité n'a pas obtenu d'informations qui portent à croire que l'IASB devrait réexaminer dès maintenant cet aspect d'IAS 28 plutôt que lors de son examen plus vaste d'IAS 28 dans le cadre de son projet de recherche sur la méthode de la mise en équivalence.

Tout compte fait, le Comité a décidé de ne pas demander d'intervention normalisatrice en ce qui concerne la question A.

S'agissant de la question B, le Comité a conclu que les principes et les dispositions des normes IFRS fournissent une base adéquate pour permettre à une entité de déterminer le traitement comptable à appliquer.

Il a donc décidé de ne pas faire ajouter ces questions au programme de normalisation.