

## I

(Actes dont la publication est une condition de leur applicabilité)

**RÈGLEMENT (CE) N° 2236/2004 DE LA COMMISSION**

**du 29 décembre 2004**

**modifiant le règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne les normes internationales d'information financière IFRS 1, 3, 4 et 5, les normes comptables internationales IAS 1, 10, 12, 14, 16 à 19, 22, 27, 28 et 31 à 41, et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22, 28 et 32**

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup>, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Certaines normes internationales et interprétations, telles qu'existant au 1<sup>er</sup> septembre 2002, ont été adoptées via le règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission <sup>(2)</sup>.

(2) Le 31 mars 2004, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié entre autres trois nouvelles normes, à savoir les normes internationales d'information financière IFRS 3, 4 et 5, et deux normes révisées, à savoir les IAS 36 et 38, contenant les modifications consécutives à l'adoption des premières. Ces nouvelles normes complètent la «plate-forme stable», c'est-à-dire l'ensemble des normes que les sociétés cotées devront appliquer dans leurs comptes consolidés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005. L'objectif général consiste à améliorer la qualité des IAS ainsi qu'à renforcer la convergence des normes comptables au niveau mondial.

(3) La consultation d'experts techniques du domaine a confirmé que les IFRS nouvelles et les IAS révisées satisfont aux critères techniques d'adoption fixés à l'article 3 du règlement (CE) n° 1606/2002, et notamment à l'exigence de répondre au bien public européen.

(4) L'adoption de l'IAS 36 requiert, par conséquent, de modifier l'IAS 16, précédemment adoptée par le règlement (CE) n° 1725/2003, afin d'assurer la concordance entre les normes comptables considérées.

(5) L'adoption des IFRS 3, 4 et 5 implique, par voie de conséquence, de modifier les autres normes comptables internationales et interprétations connexes, afin d'assurer la cohérence interne du corps de normes. Ces modifications concernent la norme internationale d'information financière IFRS 1, les normes comptables internationales IAS 1, 10, 12, 14, 16 à 19, 27, 28, 31 à 34 et 36 à 41, ainsi que l'interprétation du comité permanent d'interprétation SIC 32. De plus, l'adoption de l'IFRS 3 rend obsolètes la norme comptable internationale IAS 22 et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22 et 28, qui doivent être remplacées en conséquence. Enfin, l'adoption de l'IFRS 5 devrait donner lieu au remplacement de l'IAS 35.

(6) Il conviendrait donc de modifier le règlement (CE) n° 1725/2003 en conséquence.

(7) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*

L'annexe du règlement (CE) n° 1725/2003 est modifiée comme suit:

1) la norme comptable internationale IAS 22 et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22 et 28 sont remplacées par la norme internationale d'information financière IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

<sup>(1)</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

<sup>(2)</sup> JO L 261 du 13.10.2003, p. 1. Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 2086/2004 (JO L 363 du 9.12.2004, p. 1).

- 2) l'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement; assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;
- 3) l'IAS 35 est remplacée par l'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, telle que figurant à l'annexe du présent règlement; 7) l'adoption de l'IFRS 5 implique, par voie de conséquence, de modifier les IFRS 1 et 3, ainsi que les IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 et 41, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales.
- 4) les IAS 36 et 38 sont remplacées par les IAS 36 et 38, telles que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 5) l'adoption de l'IFRS 3 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1, les IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 et 39, ainsi que l'interprétation SIC 32, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;
- 6) l'adoption de l'IFRS 4 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1 et les IAS 18, 19, 32, 37, 39 et 40, pour

*Article 2*

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Il s'applique à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au plus tard.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 29 décembre 2004.

*Par la Commission*  
Charlie McCREEVY  
*Membre de la Commission*

## ANNEXE

## NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

<b>Numéro</b>	<b>Titre</b>	
IFRS 3	Regroupements d'entreprises	
IFRS 4	Contrats d'assurance	
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	
IAS 36	Dépréciation d'actifs	
IAS 38	Immobilisations incorporelles	

**Regroupements d'entreprises**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-13
Identification d'un regroupement d'entreprises	4-9
Regroupements d'entreprises impliquant des entités sous contrôle commun	10-13
Méthode comptable	14-15
Application de la méthode de l'acquisition	16-65
Identification de l'acquéreur	17-23
Coût d'un regroupement d'entreprises	24-35
Ajustements du coût d'un regroupement d'entreprises dépendant d'événements futurs	32-35
Affectation du coût d'un regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et passifs éventuels assumés	36-60
Actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise	41-44
Immobilisations incorporelles de l'entreprise acquise	45-46
Passifs éventuels de l'entreprise acquise	47-50
Goodwill	51-55
Excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût	56-57
Regroupement d'entreprises réalisé par étapes	58-60
Comptabilisation initiale déterminée provisoirement	61-65
Ajustements après l'achèvement de la comptabilisation initiale	63-64
Comptabilisation d'actifs d'impôt différé après l'achèvement de la comptabilisation initiale	65
Informations à fournir	66-77
Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur	78-85
Goodwill comptabilisé antérieurement	79-80
Goodwill négatif comptabilisé antérieurement	81
Immobilisations incorporelles comptabilisées antérieurement	82
Participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence	83-84
Application rétrospective limitée	85
Retrait d'autres positions officielles	86-87

**OBJECTIF**

1. L'objectif de la présente Norme est de spécifier l'information financière communiquée par une entité lorsqu'elle entreprend un *regroupement d'entreprises*. Elle spécifie notamment que tous les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés en appliquant la méthode de l'acquisition. Par conséquent, à la *date d'acquisition*, l'acquéreur comptabilise à leur *juste valeur* les actifs, les passifs et les *passifs éventuels* identifiables de l'entreprise acquise, et comptabilise aussi le *goodwill*, qui fait ultérieurement l'objet de tests de dépréciation au lieu d'être amorti.

**CHAMP D'APPLICATION**

2. Excepté dans les cas décrits au paragraphe 3, les entités doivent appliquer la présente Norme lorsqu'elles comptabilisent des regroupements d'entreprises.
3. La présente Norme ne s'applique pas:
  - (a) aux regroupements d'entreprises dans lesquels des entités ou des *activités* distinctes sont rassemblées pour former une *coentreprise*.
  - (b) aux regroupements d'entreprises impliquant des entités ou des *activités* sous *contrôle commun*.
  - (c) aux regroupements d'entreprises impliquant deux ou plusieurs *entreprises mutuelles*.
  - (d) aux regroupements d'entreprises dans lesquels des entités ou des *activités* distinctes sont rassemblées pour former une *entité présentant les états financiers* uniquement par contrat, sans obtenir de part d'intérêt (par exemple, des regroupements dans lesquels des entités distinctes sont rassemblées uniquement par contrat pour former une société à double cotation).

*Identification d'un regroupement d'entreprises*

4. Un regroupement d'entreprises est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers. Dans la quasi-totalité des regroupements d'entreprises, une seule entité, l'acquéreur, obtient le *contrôle* d'une ou plusieurs autres activités, l'entreprise acquise. Si une entité obtient le contrôle d'une ou plusieurs autres entités qui ne sont pas des activités, le rassemblement de ces entités n'est pas un regroupement d'entreprises. Lorsqu'une entité acquiert un groupe d'actifs ou d'actifs nets qui ne constitue pas une activité, elle doit répartir le coût du groupe entre les actifs et les passifs individuels identifiables du groupe sur la base de leurs justes valeurs relatives à la date d'acquisition.
5. Un regroupement d'entreprises peut être structuré de diverses façons pour des raisons juridiques, fiscales ou autres. Il peut impliquer l'achat par une entité des capitaux propres d'une autre entité, l'achat de tous les actifs nets d'une autre entité, la prise en charge des passifs d'une autre entité ou l'achat de certains des actifs nets d'une autre entité qui, ensemble, forment une ou plusieurs activités. Il peut être effectué par l'émission d'instruments de capitaux propres, par le transfert de trésorerie, d'équivalents de trésorerie ou d'autres actifs, ou par une combinaison de ceux-ci. La transaction peut avoir lieu entre les actionnaires des entités se regroupant ou entre une seule entité et les actionnaires d'une autre entité. Il peut impliquer la création d'une nouvelle entité pour contrôler les entités se regroupant ou les actifs nets transférés, ou la restructuration d'une ou de plusieurs des entités qui se regroupent.
6. Un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une relation mère-filiale dans laquelle l'acquéreur est la *société mère* et l'entreprise acquise est une *filiale* de l'acquéreur. Dans ce cas, l'acquéreur applique la présente Norme dans ses états financiers consolidés. Dans les états financiers individuels qu'il présente, il inclut sa part d'intérêt dans l'entreprise acquise, en tant que participation dans une filiale (voir IAS 27 *Etats financiers consolidés et individuels*).

## IFRS 3

7. Un regroupement d'entreprises peut impliquer l'acquisition des actifs nets, y compris tout goodwill, d'une autre entité plutôt que l'acquisition des capitaux propres de cette autre entité. Un tel regroupement ne crée pas de relation mère-filiale.
8. Sont inclus dans la définition d'un regroupement d'entreprises, et par conséquent entrent dans le champ d'application de la présente Norme, les regroupements d'entreprises dans lesquels une entité obtient le contrôle d'une autre entité mais pour lesquels la date d'obtention du contrôle (c'est-à-dire la date d'acquisition) ne coïncide pas avec la date ou les dates d'acquisition d'une part d'intérêt (c'est-à-dire la *date ou les dates d'échange*). Cette situation peut se produire, par exemple, lorsqu'une entreprise détenue conclut des accords de rachat d'actions avec certains de ses investisseurs, en conséquence de quoi le contrôle de l'entreprise détenue change.
9. La présente Norme ne spécifie pas la comptabilisation par les coentrepreneurs de participations dans des coentreprises (voir IAS 31 *Participations dans des coentreprises*).

*Regroupements d'entreprises impliquant des entités sous contrôle commun.*

10. Un regroupement d'entreprises impliquant des entités ou des activités sous contrôle commun est un regroupement d'entreprises dans lequel la totalité des entités ou activités se regroupant sont contrôlées in fine par la même partie ou les mêmes parties, tant avant qu'après le regroupement d'entreprises, et ce contrôle n'est pas temporaire.
11. Un groupe de personnes sera considéré comme contrôlant une entité lorsque, à la suite d'accords contractuels, ces personnes ont collectivement le pouvoir de diriger ses politiques financières et opérationnelles pour retirer des avantages de ses activités. Par conséquent, un regroupement d'entreprises est en dehors du champ d'application de la présente Norme lorsque ce même groupe de personnes a, à la suite d'accords contractuels, le pouvoir collectif in fine de diriger les politiques financières et opérationnelles de chacune des entités se regroupant pour retirer des avantages de leurs activités, et lorsque ce pouvoir collectif in fine n'est pas temporaire.
12. Une entité peut être contrôlée par une personne, ou par un groupe de personnes agissant ensemble selon un accord contractuel, et cette personne ou ce groupe de personnes peut ne pas être assujéti aux dispositions des Normes en matière d'information financière. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que les entités se regroupant soient incluses dans les mêmes états financiers consolidés pour qu'un regroupement d'entreprises soit considéré comme un regroupement impliquant des entités sous contrôle commun.
13. L'importance avant et après le regroupement des *intérêts minoritaires* dans chacune des entités se regroupant n'est pas pertinente pour déterminer si le regroupement implique des entités sous contrôle commun. De même, le fait qu'une des entités se regroupant est une filiale qui a été exclue des états financiers consolidés du groupe selon IAS 27 n'est pas pertinent pour déterminer si un groupement d'entreprises implique des entités sous contrôle commun.

**MÉTHODE COMPTABLE**

14. **Tous les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés en appliquant la méthode de l'acquisition.**
15. La méthode de l'acquisition considère un regroupement d'entreprises du point de vue de l'entité se regroupant qui est identifiée comme l'acquéreur. L'acquéreur achète des actifs nets et comptabilise les actifs acquis et les passifs et passifs éventuels assumés, y compris ceux qui n'étaient pas comptabilisés auparavant par l'entreprise acquise. L'évaluation des actifs et passifs de l'acquéreur n'est pas affectée par la transaction, et aucun actif ou passif supplémentaire de l'acquéreur n'est comptabilisé du fait de la transaction, car ils n'en font pas l'objet.

**APPLICATION DE LA MÉTHODE DE L'ACQUISITION**

16. L'application de la méthode de l'acquisition implique les étapes suivantes:
  - (a) l'identification d'un acquéreur;

- (b) l'évaluation du coût du regroupement d'entreprises;

et

- (c) l'affectation, à la date d'acquisition, du coût du regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et passifs éventuels assumés.

#### *Identification de l'acquéreur*

17. **Un acquéreur doit être identifié pour tous les regroupements d'entreprises. L'acquéreur est l'entité se regroupant qui obtient le contrôle des autres entités ou activités qui se regroupent.**
18. Du fait que la méthode de l'acquisition considère un regroupement d'entreprises du point de vue de l'acquéreur, elle suppose que l'une des parties à la transaction peut être identifiée comme étant l'acquéreur.
19. Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou activité pour obtenir des avantages de ses opérations. Une entité se regroupant est présumée avoir obtenu le contrôle d'une autre entité se regroupant lorsqu'elle acquiert plus de la moitié des droits de vote de cette autre entité, sauf s'il peut être démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Même si l'une des entités se regroupant n'acquiert pas plus de la moitié des droits de vote d'une autre entité se regroupant, il se peut qu'elle ait obtenu le contrôle de cette autre entité si, par suite du regroupement, elle obtient:
  - (a) le pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote de l'autre entité en vertu d'un accord conclu avec d'autres investisseurs;

ou

  - (b) le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'autre entité selon un texte réglementaire ou un contrat;

ou

  - (c) le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent de l'autre entité;

ou

  - (d) le pouvoir de réunir la majorité des votes lors des réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent de l'autre entité.
20. Bien qu'il puisse parfois être difficile d'identifier un acquéreur, il y a généralement des indices qu'il en existe un. Par exemple:
  - (a) si la juste valeur de l'une des entités se regroupant est sensiblement plus élevée que celle de l'autre entité se regroupant, il est probable que l'entité ayant la juste valeur la plus élevée soit l'acquéreur;
  - (b) si le regroupement d'entreprises est effectué par l'échange d'instruments de capitaux propres ordinaires conférant droit de vote en échange de trésorerie ou d'autres actifs, il est probable que l'entité abandonnant de la trésorerie ou d'autres actifs soit l'acquéreur;

et

  - (c) si le regroupement d'entreprises aboutit à ce que la direction de l'une des entités se regroupant est en mesure de dominer le choix de l'équipe dirigeante de l'entité issue du regroupement, il est probable que l'entité dont la direction est ainsi en mesure de dominer soit l'acquéreur.

## IFRS 3

21. Dans un regroupement d'entreprises effectué par un échange de parts dans les capitaux propres, l'entité qui émet les parts dans les capitaux propres est normalement l'acquéreur. Toutefois, tous les faits et circonstances pertinents doivent être considérés pour déterminer laquelle des entités se regroupant a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'autre entité (ou des autres entités) pour retirer des avantages de ses (ou de leurs) activités. Dans certains regroupements d'entreprises, communément dénommés acquisitions inversées, l'acquéreur est l'entité dont les parts dans les capitaux propres ont été acquises et l'entité émettrice est l'entreprise acquise. Tel peut être le cas, par exemple, lorsqu'une entité privée organise son « acquisition » par une société faisant appel public à l'épargne plus petite en vue d'obtenir une cotation sur une bourse de valeurs. Bien que du point de vue juridique l'entité émettrice faisant appel à l'épargne soit considérée comme la société mère et l'entité privée comme la filiale, la filiale sur le plan juridique est l'acquéreur si elle a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de la société mère sur le plan juridique pour retirer des avantages de ses activités. Habituellement, l'acquéreur est l'entité la plus importante; toutefois, les faits et circonstances entourant un regroupement indiquent parfois que la plus petite des deux entités acquiert la plus grande. Des commentaires sur la comptabilisation des acquisitions inversées sont fournis aux paragraphes B1 à B15 de l'Annexe B.
22. Lorsqu'une nouvelle entité est créée pour émettre des instruments de capitaux propres pour effectuer un regroupement d'entreprises, l'une des entités se regroupant qui existait avant le regroupement doit être identifiée comme l'acquéreur sur la base des éléments probants disponibles.
23. De même, lorsqu'un regroupement d'entreprises implique plus de deux entités se regroupant, une des entités se regroupant qui existait avant le regroupement doit être identifiée comme l'acquéreur sur la base des éléments probants disponibles. La détermination de l'acquéreur dans de tels cas, doit inclure un examen, entre autres choses, pour savoir laquelle des entités se regroupant a été à l'origine du regroupement et si les actifs ou les produits de l'une des entités se regroupant excèdent sensiblement ceux des autres.

*Coût d'un regroupement d'entreprises*

24. **L'acquéreur doit évaluer le coût d'un regroupement d'entreprises comme le total:**
- (a) **des justes valeurs, à la date d'échange, des actifs remis, des passifs encourus ou assumés, et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, en échange du contrôle de l'entreprise acquise;**
- plus**
- (b) **tous les coûts directement attribuables au regroupement d'entreprises.**
25. La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise. Lorsque ceci est réalisé par une seule opération d'échange, la date d'échange coïncide avec la date d'acquisition. Toutefois, un regroupement d'entreprises peut impliquer plusieurs transactions d'échange, par exemple, lorsqu'il s'effectue par étapes par des achats successifs d'actions. Lorsque ceci se produit:
- (a) le coût du regroupement est le coût total des transactions individuelles;
- et
- (b) la date d'échange est la date de chaque transaction d'échange (c'est-à-dire la date à laquelle chaque investissement pris individuellement est comptabilisé dans les états financiers de l'acquéreur), alors que la date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise.
26. Le paragraphe 24 impose que les actifs remis et les passifs encourus ou assumés par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise soient évalués à leur juste valeur respective à la date d'échange. Par conséquent, lorsque le règlement de tout ou partie du coût d'un regroupement d'entreprises est différé, la juste valeur de cette composante différée doit être déterminée en actualisant les sommes à payer à leur valeur actualisée à la date d'échange, compte tenu de toute surcote ou décote susceptible d'être encourue lors du règlement.



27. Le cours publié à la date d'échange d'un instrument de capitaux propres coté fournit la meilleure indication de la juste valeur de l'instrument et doit être utilisé, sauf en de rares circonstances. D'autres indications et méthodes d'évaluation ne doivent être prises en considération que dans les circonstances rares où l'acquéreur peut démontrer que le cours publié à la date d'échange n'est pas un indicateur fiable de la juste valeur, et que les autres indications et méthodes d'évaluation fournissent une évaluation plus fiable de la juste valeur de l'instrument de capitaux propres. Le cours publié à la date d'échange n'est pas un indicateur fiable uniquement lorsqu'il a été affecté par l'étroitesse du marché. Si le cours publié à la date d'échange n'est pas un indicateur fiable ou s'il n'existe pas de cours publié pour les instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, la juste valeur de ces instruments pourrait, par exemple, être estimée par référence à la quote-part d'intérêt qu'ils représentent dans la juste valeur de l'acquéreur, ou par référence à la quote-part obtenue dans la juste valeur de l'entreprise acquise, selon celle des deux valeurs qui paraît la plus évidente. La juste valeur à la date d'échange des actifs monétaires remis aux porteurs de capitaux propres de l'entreprise acquise comme alternative aux instruments de capitaux propres peut fournir aussi une indication de la juste valeur totale remise par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise. En tout état de cause, tous les aspects du regroupement, y compris des facteurs importants influençant les négociations, doivent être pris en considération. Des commentaires détaillés complémentaires sur la détermination de la juste valeur d'instruments de capitaux propres sont présentés dans IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*.
28. Le coût d'un regroupement d'entreprises inclut les passifs encourus ou assumés par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise. Les pertes futures ou autres coûts que l'on s'attend à encourir du fait d'un regroupement ne sont pas des passifs encourus ou assumés par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise, et ne sont donc pas inclus dans le coût du regroupement.
29. Le coût d'un regroupement d'entreprises inclut tous les coûts directement attribuables au regroupement, tels que les honoraires versés aux comptables, aux conseils juridiques, aux évaluateurs et autres consultants intervenus pour effectuer le regroupement. Les coûts administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un service chargé des acquisitions, et les autres coûts qui ne peuvent être directement attribués au regroupement concerné en cours de comptabilisation, ne sont pas inclus dans le coût du regroupement: ils sont comptabilisés en charges au moment où ils sont encourus.
30. Les coûts d'organisation et d'émission de passifs financiers font partie intégrante de la transaction d'émission de ce passif, même lorsque les passifs sont émis pour effectuer un regroupement d'entreprises, plutôt que d'être des coûts directement attribuables au regroupement. Par conséquent, les entités ne doivent pas inclure de tels coûts dans le coût d'un regroupement d'entreprises. Selon IAS 39, ces coûts doivent être inclus dans l'évaluation initiale du passif.
31. De même, les coûts d'émission d'instruments de capitaux propres font partie intégrante de l'opération d'émission d'instruments de capitaux propres, même lorsque ces instruments sont émis pour effectuer un regroupement d'entreprises, plutôt que d'être des coûts directement attribuables au regroupement. Par conséquent, les entités ne doivent pas inclure de tels coûts dans le coût d'un regroupement d'entreprises. Selon IAS 32 *Instruments financiers: Informations financières et présentation*, de tels coûts réduisent le produit résultant de l'émission des instruments de capitaux propres.

#### Ajustements du coût d'un regroupement d'entreprises dépendant d'événements futurs

32. **Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement dépendant d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de cet ajustement dans le coût du regroupement à la date d'acquisition si l'ajustement est probable et peut être évalué de façon fiable.**
33. Un accord de regroupement d'entreprises peut prévoir des ajustements du coût du regroupement qui dépendent d'un ou de plusieurs événements futurs. L'ajustement peut, par exemple, dépendre du maintien ou de la réalisation lors des périodes futures d'un niveau de résultat spécifié ou du maintien du prix de marché des instruments émis. Lors de la comptabilisation initiale du regroupement, il est en général possible d'estimer le montant d'un tel ajustement sans porter atteinte à la fiabilité de l'information, même si quelque incertitude existe. Si les événements futurs ne se produisent pas ou si l'estimation a besoin d'être révisée, le coût du regroupement d'entreprises doit être ajusté en conséquence.

**IFRS 3**

34. Toutefois, lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un tel ajustement, celui-ci n'est pas inclus dans le coût du regroupement au moment de la comptabilisation initiale du regroupement s'il n'est pas probable, ou s'il ne peut pas être évalué de façon fiable. Si, ultérieurement, cet ajustement devient probable et peut être évalué de façon fiable, la contrepartie supplémentaire doit être traitée comme un ajustement du coût du regroupement.
35. Dans certains cas, l'acquéreur peut être tenu d'effectuer un paiement ultérieur au vendeur en tant que dédommagement au titre d'une réduction de la valeur des actifs remis, des instruments de capitaux propres émis ou des passifs encourus ou assumés par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise. C'est le cas, par exemple, lorsque l'acquéreur garantit le prix de marché des instruments de capitaux propres ou des dettes émis faisant partie du coût du regroupement d'entreprises et est tenu de procéder à une nouvelle émission d'instruments de capitaux propres ou de dettes afin de reconstituer le coût initialement déterminé. Dans de tels cas, aucune augmentation du coût du regroupement d'entreprises n'est comptabilisée. Dans le cas d'instruments de capitaux propres, la juste valeur du paiement supplémentaire est compensée par une réduction de même montant de la valeur attribuée aux instruments initialement émis. Dans le cas d'instruments de dette, le paiement supplémentaire représente une réduction de la prime d'émission ou un accroissement de la décote constatée lors de l'émission initiale.

*Affectation du coût d'un regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et passifs éventuels assumés*

36. **L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, affecter le coût d'un regroupement d'entreprises en comptabilisant les actifs, les passifs et les passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37 à leur juste valeur respective à cette date, à l'exception des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme étant détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, qui doivent être comptabilisés à la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Toute différence entre le coût du regroupement d'entreprises et la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs, et passifs éventuels identifiables ainsi constatée, doit être comptabilisée selon les paragraphes 51 à 57.**
37. **L'acquéreur ne doit comptabiliser séparément les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise à la date d'acquisition que si, à cette date, ils satisfont aux critères suivants:**
- (a) **dans le cas d'un actif autre qu'une immobilisation incorporelle, il est probable que tout avantage économique futur qui y est associé ira à l'acquéreur et que sa juste valeur soit évaluée de façon fiable;**
  - (b) **dans le cas d'un passif autre qu'un passif éventuel, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation, et sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable;**
  - (c) **dans le cas d'une immobilisation incorporelle ou d'un passif éventuel, sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.**
38. Le compte de résultat de l'acquéreur doit incorporer les profits et pertes de l'entreprise acquise après la date d'acquisition en incluant les produits et les charges de l'entreprise acquise sur la base du coût du regroupement d'entreprises pour l'acquéreur. Par exemple, les charges d'amortissement incluses après la date d'acquisition dans le compte de résultat de l'acquéreur, au titre des actifs amortissables de l'entreprise acquise doivent être fondés sur la juste valeur de ces actifs amortissables à la date d'acquisition, c'est-à-dire sur leur coût pour l'acquéreur.

39. L'application de la méthode de l'acquisition débute à partir de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise. Du fait que le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou d'une activité pour retirer des avantages de ses opérations, il n'est pas nécessaire qu'une transaction soit clôturée ou finalisée sur le plan juridique avant que l'acquéreur n'obtienne le contrôle. Tous les faits et circonstances pertinents entourant un regroupement d'entreprises doivent être pris en considération pour déterminer quand l'acquéreur a obtenu le contrôle.
40. Du fait que l'acquéreur comptabilise à leur juste valeur, à la date d'acquisition, les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37, tout intérêt minoritaire dans l'entreprise acquise est évalué sur la base de la quote-part des intérêts minoritaires dans la juste valeur nette de ces éléments. Les paragraphes B16 et B17 de l'Annexe B fournissent des commentaires sur la détermination des justes valeurs des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise pour les besoins de l'affectation du coût d'un regroupement d'entreprises.

#### Actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise

41. Selon le paragraphe 36, l'acquéreur ne comptabilise séparément, dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement, que les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui existaient à la date d'acquisition et qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37. Par conséquent:
- (a) l'acquéreur ne doit comptabiliser les passifs au titre de l'arrêt ou de la réduction des activités de l'entreprise acquise dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement, que si à la date d'acquisition, l'entreprise acquise a un passif existant au titre de la restructuration, comptabilisé selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*;
- et
- (b) l'acquéreur, lorsqu'il affecte le coût du regroupement, ne doit pas comptabiliser de passif au titre de pertes futures ou d'autres coûts que l'on s'attend à encourir du fait du regroupement d'entreprises.
42. Un paiement qu'une entité est contractuellement tenue d'effectuer, par exemple, aux membres de son personnel ou à ses fournisseurs au cas où elle serait acquise lors d'un regroupement d'entreprises, est une obligation actuelle de l'entité qui est considérée comme un passif éventuel jusqu'à ce qu'il devienne probable qu'un regroupement d'entreprises aura lieu. L'obligation contractuelle est comptabilisée par cette entité en tant que passif selon IAS 37 lorsqu'un regroupement d'entreprises devient probable et lorsque le passif peut être évalué de manière fiable. Par conséquent, quand le regroupement d'entreprises est effectué, ce passif de l'entreprise acquise est comptabilisé par l'acquéreur comme un élément de l'affectation du coût du regroupement.
43. Toutefois, le plan de restructuration d'une entreprise acquise, dont l'exécution est subordonnée à ce qu'elle soit acquise lors d'un regroupement d'entreprises n'est pas, immédiatement avant le regroupement d'entreprises, une obligation actuelle de l'entreprise acquise. Il n'est pas non plus un passif éventuel de l'entreprise acquise, immédiatement avant le regroupement, car il n'est pas une obligation potentielle générée par un événement passé dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entreprise acquise. Par conséquent, un acquéreur ne doit pas comptabiliser de passif au titre de ces plans de restructuration comme élément de l'affectation du coût du regroupement.
44. Les actifs et les passifs identifiables qui sont comptabilisés selon le paragraphe 36, incluent l'ensemble des actifs et des passifs de l'entreprise acquise que l'acquéreur acquiert ou assume, y compris la totalité de ses actifs financiers et de ses passifs financiers. Ils peuvent inclure aussi des actifs et des passifs non comptabilisés auparavant dans les états financiers de l'entreprise acquise, par exemple parce qu'ils ne remplissaient pas les conditions de comptabilisation avant l'acquisition. Par exemple, un avantage fiscal résultant de pertes fiscales de l'entreprise acquise, qui n'était pas comptabilisé par l'entreprise acquise avant le regroupement d'entreprises, remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif identifiable selon le paragraphe 36 s'il est probable que l'acquéreur aura des bénéfices futurs imposables sur lesquels l'avantage fiscal non comptabilisé pourra être imputé.

## IFRS 3

## Immobilisations incorporelles de l'entreprise acquise

45. Selon le paragraphe 37, l'acquéreur ne comptabilise séparément, à la date d'acquisition, une immobilisation incorporelle de l'entreprise acquise, que si elle répond à la définition d'une immobilisation incorporelle dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Ceci signifie que l'acquéreur comptabilise en tant qu'actif séparément du goodwill un projet de recherche et développement en cours de l'entreprise acquise si le projet satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle et si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. IAS 38 fournit des commentaires pour déterminer si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises peut être évaluée de façon fiable.
46. Un actif non monétaire sans substance physique doit être identifiable pour satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle. Selon IAS 38, un actif satisfait au critère de caractère identifiable dans la définition d'une immobilisation incorporelle uniquement:
- (a) s'il est séparable, c'est-à-dire s'il est susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif liés;
- ou
- (b) s'il résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

## Passifs éventuels de l'entreprise acquise

47. Le paragraphe 37 précise que l'acquéreur comptabilise séparément un passif éventuel de l'entreprise acquise comme élément de l'affectation du coût d'un regroupement d'entreprises uniquement si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si sa juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable:
- (a) il y a un impact correspondant sur le montant constaté en tant que goodwill ou comptabilisé selon le paragraphe 56;
- et
- (b) l'acquéreur doit fournir au titre de ce passif éventuel les informations que IAS 37 impose de fournir.

Le paragraphe B16(I) de l'Annexe B fournit des commentaires sur la détermination de la juste valeur d'un passif éventuel.

48. **Après leur comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer les passifs éventuels qui sont comptabilisés séparément selon le paragraphe 36, à la valeur la plus élevée:**
- (a) **du montant qui serait comptabilisé selon IAS 37,**
- et**
- (b) **du montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.**
49. Les dispositions du paragraphe 48 ne s'appliquent pas aux contrats comptabilisés selon IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*. Toutefois, les engagements de prêts exclus du champ d'application de IAS 39 qui ne sont pas des engagements de consentir des prêts à des taux d'intérêt au-dessous de ceux du marché sont comptabilisés en tant que passifs éventuels de l'entreprise acquise si, à la date d'acquisition, il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ou si le montant de l'obligation ne peut pas être évalué de façon suffisamment fiable. Un tel engagement de prêt est, selon le paragraphe 37, comptabilisé séparément comme élément de l'affectation du coût d'un regroupement d'entreprises uniquement si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

50. Les passifs éventuels comptabilisés séparément comme éléments de l'affectation du coût d'un regroupement d'entreprises sont exclus du champ d'application de IAS 37. Toutefois, l'acquéreur doit fournir au titre de ces passifs éventuels les informations requises par IAS 37 pour chaque catégorie de provision.

#### Goodwill

51. **L'acquéreur doit, à la date d'acquisition:**

(a) **comptabiliser le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises en tant qu'actif;**

et

(b) **évaluer initialement ce goodwill à son coût, celui-ci étant l'excédent du coût du regroupement d'entreprises sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisée selon le paragraphe 36.**

52. Le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises représente un paiement effectué par l'acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément.

53. Dans la mesure où les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise ne satisfont pas aux critères du paragraphe 37 pour leur comptabilisation séparée à la date d'acquisition, il y a un impact correspondant sur le montant constaté en tant que goodwill (ou comptabilisé selon le paragraphe 56). Ceci tient au fait que le goodwill est évalué comme le coût résiduel du regroupement d'entreprises après avoir comptabilisé les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise.

54. **Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à son coût, diminué du cumul des pertes de valeur.**

55. Le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne doit pas être amorti. Au lieu de cela, l'acquéreur doit effectuer un test de dépréciation une fois par an ou plus fréquemment si des événements ou des changements de circonstances indiquent qu'il se peut qu'il se soit déprécié, selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût

56. **Si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisés selon le paragraphe 36 excède le coût du regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit:**

(a) **réestimer l'identification et l'évaluation des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables et l'évaluation du coût du regroupement;**

et

(b) **comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent subsistant après cette réévaluation.**

**IFRS 3**

57. Un profit comptabilisé selon le paragraphe 56 pourrait comprendre une ou plusieurs des composantes suivantes:
- (a) des erreurs dans l'évaluation de la juste valeur soit du coût du regroupement, soit des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise. Les coûts futurs possibles générés au titre de l'entreprise acquise qui n'ont pas été reflétés correctement dans la juste valeur des actifs, passifs ou passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise, sont une cause potentielle de telles erreurs.
  - (b) une disposition dans une norme comptable imposant d'évaluer les actifs nets identifiables acquis à un montant qui n'est pas la juste valeur, mais qui est traité comme étant la juste valeur pour les besoins de l'affectation du coût du regroupement. Par exemple, les commentaires dans l'Annexe B sur la détermination de la juste valeur des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise acquise imposent que le montant affecté aux actifs et passifs d'impôt ne soit pas actualisé.
  - (c) une acquisition à des conditions avantageuses.

**Regroupement d'entreprises réalisé par étapes**

58. Un regroupement d'entreprises peut impliquer plusieurs transactions d'échange, par exemple lorsqu'il se produit par étapes par des achats successifs d'actions. Dans ce cas, chaque transaction d'échange doit être traitée séparément par l'acquéreur, en utilisant le coût de la transaction et les informations sur la juste valeur à la date de chaque transaction d'échange pour déterminer le montant de goodwill associé à cette transaction. Ceci aboutit à une comparaison étape par étape du coût des prises de participation individuelles avec la part d'intérêt de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise, à chaque étape.
59. Lorsqu'un regroupement d'entreprises implique plusieurs transactions d'échange, les justes valeurs des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise peuvent être différentes, à la date de chaque transaction d'échange. Parce que:
- (a) les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sont ajustés par convention à leur juste valeur respective à la date de chaque transaction d'échange pour déterminer le montant de goodwill associé à chaque transaction;
- et
- (b) les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise doivent alors être comptabilisés par l'acquéreur à leur juste valeur respective à la date d'acquisition,

tout ajustement de ces justes valeurs correspondant à des parts d'intérêt détenues auparavant par l'acquéreur est une réévaluation, et doit être comptabilisé comme tel. Toutefois, cette réévaluation ayant lieu lors de la comptabilisation initiale par l'acquéreur des actifs, passifs et passifs éventuels de l'entreprise acquise, cela ne signifie pas que l'acquéreur a décidé d'appliquer une méthode comptable de réévaluation de ces éléments après la comptabilisation initiale selon, par exemple, IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

60. Avant de remplir les conditions d'un regroupement d'entreprises, une transaction peut remplir les conditions d'une participation dans une entreprise associée et être comptabilisée selon IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* en appliquant la méthode de la mise en équivalence. Dans ce cas, la juste valeur des actifs nets identifiables de l'entreprise détenue à la date de chaque transaction d'échange antérieure aura été déterminée auparavant en appliquant à la participation la méthode de la mise en équivalence.

**Comptabilisation initiale déterminée provisoirement**

61. La comptabilisation initiale relative à un regroupement d'entreprises implique l'identification et la détermination des justes valeurs à attribuer aux actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise ainsi que l'identification et la détermination du coût du regroupement.

62. Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement avant la fin de la période au cours de laquelle le regroupement est effectué car soit les justes valeurs à attribuer aux actifs, passifs ou passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise, soit le coût du regroupement ne peuvent être déterminés que provisoirement, l'acquéreur doit comptabiliser le regroupement en utilisant ces valeurs provisoires. L'acquéreur doit comptabiliser les ajustements de ces valeurs provisoires liés à l'achèvement de la comptabilisation initiale:
- (a) dans un délai de douze mois à compter de la date d'acquisition;
- et
- (b) à partir de la date d'acquisition. Par conséquent:
    - (i) la valeur comptable d'un actif, d'un passif ou d'un passif éventuel identifiable qui est comptabilisée ou ajustée du fait de l'achèvement de la comptabilisation initiale doit être calculée comme si sa juste valeur à la date d'acquisition avait été comptabilisée à partir de cette date.
    - (ii) le goodwill ou tout profit comptabilisé selon le paragraphe 56 doit être ajusté à compter de la date d'acquisition, d'un montant égal à l'ajustement apporté à la juste valeur à la date d'acquisition de l'actif, du passif ou du passif éventuel identifiables en cours de comptabilisation ou d'ajustement.
    - (iii) les informations comparatives présentées au titre des périodes précédant l'achèvement de la comptabilisation initiale du regroupement doivent être présentées comme si la comptabilisation initiale avait été achevée à partir de la date d'acquisition. Ceci inclut tout effet résultant d'un amortissement complémentaire ou de tout profit ou perte comptabilisé(e) du fait de l'achèvement de la comptabilisation initiale.

#### Ajustements après l'achèvement de la comptabilisation initiale

63. Sauf comme indiqué aux paragraphes 33, 34 et 35, les ajustements apportés à la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises après l'achèvement de cette comptabilisation initiale ne sont comptabilisés que pour corriger une erreur selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Les ajustements apportés à la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, après l'achèvement de cette comptabilisation, ne doivent pas être comptabilisés au titre de l'effet des changements d'estimations. Selon IAS 8, l'effet d'un changement d'estimation doit être comptabilisé sur les périodes courantes et futures.
64. IAS 8 impose à une entité de comptabiliser une correction d'erreur de manière rétrospective, et de présenter ses états financiers comme si l'erreur ne s'était jamais produite en retraçant les informations comparatives pour la/(les) période(s) antérieure(s) au cours de laquelle/(desquelles) l'erreur s'est produite. Par conséquent, la valeur comptable d'un actif, passif ou passif éventuel identifiable de l'entreprise acquise qui est comptabilisée ou ajustée par suite d'une correction d'erreur doit être calculée comme si sa juste valeur ou sa juste valeur ajustée à la date d'acquisition avait été comptabilisée à partir de cette date. Le goodwill ou tout profit comptabilisé au cours d'une période antérieure selon le paragraphe 56, doit être ajusté rétrospectivement d'un montant égal à la juste valeur à la date d'acquisition, (ou de l'ajustement à la juste valeur à la date d'acquisition) de l'actif, du passif ou du passif éventuel identifiable en cours de comptabilisation (ou d'ajustement).

#### Comptabilisation d'actifs d'impôt différé après l'achèvement de la comptabilisation initiale

65. Si l'avantage potentiel des reports de perte fiscale d'une entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôt différé ne satisfait pas aux critères du paragraphe 37 pour une comptabilisation séparée lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises mais y satisfait par la suite, l'acquéreur doit comptabiliser cet avantage en tant que produit selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*. De plus, l'acquéreur doit:
- (a) réduire la valeur comptable du goodwill au montant qui aurait été comptabilisé si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à compter de la date d'acquisition;
- et
- (b) comptabiliser en charges la réduction de la valeur comptable du goodwill.

## IFRS 3

Toutefois, cette procédure ne doit pas résulter en la création d'un excédent tel que décrit au paragraphe 56, ni ne doit augmenter le montant de tout profit comptabilisé précédemment selon le paragraphe 56.

## INFORMATIONS À FOURNIR

66. **Un acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financiers des regroupements d'entreprises qui ont été effectués:**
- (a) **pendant la période.**
  - (b) **après la date de clôture mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.**
67. Pour mettre en oeuvre le principe du paragraphe 66(a), l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises effectué pendant la période:
- (a) les noms et descriptions des entités ou des activités se regroupant.
  - (b) la date d'acquisition.
  - (c) le pourcentage d'instruments de capitaux propres acquis conférant droit de vote.
  - (d) le coût du regroupement et une description des composantes de ce coût, y compris tous coûts directement attribuables au regroupement. Lorsque des instruments de capitaux propres sont émis ou susceptibles d'être émis comme faisant partie du coût, les informations suivantes doivent aussi être fournies:
    - (i) le nombre d'instruments de capitaux propres émis ou susceptibles d'être émis;et
    - (ii) la juste valeur de ces instruments ainsi que la base de détermination de cette juste valeur. Si, à la date d'échange, il n'existe pas de cours publié pour les instruments, les hypothèses significatives utilisées pour déterminer la juste valeur doivent être indiquées. Si, à la date d'échange, un cours publié existe mais n'est pas utilisé comme base pour déterminer le coût du regroupement, ce fait doit être indiqué ainsi que: les raisons pour lesquelles le cours publié n'a pas été utilisé; la méthode et les hypothèses significatives utilisées pour attribuer une valeur aux instruments de capitaux propres; ainsi que le montant total de la différence entre la valeur attribuée aux instruments de capitaux propres et leur cours publié.
  - (e) les détails de toutes activités dont l'entité a décidé de se séparer à la suite du regroupement.
  - (f) les montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque catégorie d'actifs, de passifs et de passifs éventuels de l'entreprise acquise, et, sauf s'il n'est pas praticable de fournir ces informations, la valeur comptable de chacune de ces catégories, déterminée selon les Normes, immédiatement avant le regroupement. S'il n'est pas praticable de fournir ces informations, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.
  - (g) le montant de tout excédent comptabilisé en résultat selon le paragraphe 56 et le poste du compte de résultat dans lequel cet excédent est comptabilisé.
  - (h) une description des facteurs qui ont contribué à un coût qui aboutit à la comptabilisation d'un goodwill – une description de chaque immobilisation incorporelle qui n'a pas été comptabilisée séparément du goodwill et une explication de la raison pour laquelle la juste valeur de l'immobilisation incorporelle n'a pas pu être évaluée de façon fiable – ou une description de la nature de tout excédent comptabilisé en résultat selon le paragraphe 56.
  - (i) le montant du résultat de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition, inclus dans le résultat de l'acquéreur pour la période, sauf s'il n'est pas praticable de fournir ces informations. S'il n'est pas praticable de fournir ces informations, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.



68. Les informations qu'impose de fournir le paragraphe 67 doivent être fournies globalement pour les regroupements d'entreprises effectués pendant la période de reporting, et qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs.
69. Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises qui a été effectué au cours de la période n'a été déterminée que provisoirement comme décrit au paragraphe 62, ce fait doit aussi être indiqué ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.
70. Pour mettre en oeuvre le principe du paragraphe 66(a), l'acquéreur doit fournir les informations suivantes, sauf si ceci est impraticable:
- (a) les produits de l'entité regroupée pour la période comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant la période avait été l'ouverture de cette période.
  - (b) le résultat de l'entité regroupée pour la période comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant la période avait été l'ouverture de la période.
- S'il est impraticable de fournir ces informations, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.
71. Pour mettre en oeuvre le principe du paragraphe 66(b), l'acquéreur doit fournir les informations imposées par le paragraphe 67 pour chaque regroupement d'entreprises effectué après la date de clôture mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée, sauf s'il est impraticable de les fournir. S'il est impraticable de fournir ces informations, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.
- 72. Un acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des profits, pertes, corrections d'erreurs et autres ajustements comptabilisés pendant la période courante correspondant à des regroupements d'entreprises qui ont été effectués pendant la période courante ou au cours de périodes antérieures.**
73. Pour mettre en oeuvre le principe du paragraphe 72, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes:
- (a) le montant et une explication de tout profit ou perte comptabilisé au titre de la période courante qui:
    - (i) est lié aux actifs acquis ou aux passifs ou passifs éventuels assumés identifiables lors d'un regroupement d'entreprises qui a été effectué pendant la période courante ou une période antérieure;

et

  - (ii) est d'une taille, nature ou incidence telle que les informations fournies sont pertinentes pour la compréhension de la performance financière de l'entité regroupée.
  - (b) si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises qui a été effectuée au cours de la période immédiatement antérieure n'était déterminée que provisoirement à la fin de cette période, les montants et les explications des ajustements des valeurs provisoires comptabilisées pendant la période courante.
  - (c) les informations sur la correction des erreurs qu'IAS 8 impose de fournir pour l'un quelconque des actifs, passifs ou passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise ou sur la variation de la valeur attribuée à ces éléments que l'acquéreur comptabilise pendant la période courante selon les paragraphes 63 et 64.
- 74. Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les variations de la valeur comptable du goodwill pendant la période.**
75. Pour mettre en oeuvre le principe du paragraphe 74, l'entité doit présenter un rapprochement de la valeur comptable du goodwill au début et à la fin de la période, en montrant séparément:
- (a) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à l'ouverture de la période;

**IFRS 3**

- (b) le goodwill supplémentaire comptabilisé au cours de la période sauf le goodwill inclus dans un groupe destiné à être cédé qui, lors de l'acquisition, satisfait aux critères lui permettant d'être classé comme étant détenu en vue de la vente selon IFRS 5;
  - (c) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé pendant la période selon le paragraphe 65;
  - (d) le goodwill inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé comme étant détenu en vue de la vente selon IFRS 5, et le goodwill décomptabilisé pendant la période sans avoir été inclus auparavant dans un groupe destiné à être cédé, classé comme étant détenu en vue de la vente;
  - (e) les pertes de valeur comptabilisées pendant la période selon IAS 36;
  - (f) les différences de change nettes générées pendant la période selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*;
  - (g) toutes autres variations de la valeur comptable au cours de la période;
- et
- (h) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à la clôture de la période.

76. L'entité fournit des informations sur le montant recouvrable et la perte de valeur du goodwill selon IAS 36, en plus des informations à fournir imposées par le paragraphe 75(e).

77. Si dans une situation quelconque les informations qu'impose de fournir la présente Norme ne satisfont pas aux objectifs énoncés aux paragraphes 66, 72 et 74, l'entité doit fournir les informations complémentaires qui sont nécessaires pour y satisfaire.

**DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR**

78. Sauf comme prévu au paragraphe 85, la présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation des regroupements d'entreprises pour lesquels *la date de l'accord* est à compter du 31 mars 2004. La présente Norme doit s'appliquer aussi à la comptabilisation:

- (a) du goodwill généré par un regroupement d'entreprises pour lequel la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004;

ou

- (b) de tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût d'un regroupement d'entreprises pour lequel la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004.

*Goodwill comptabilisé antérieurement*

79. Une entité doit appliquer la présente Norme de manière prospective, dès le début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises pour lequel la date de l'accord était antérieure au 31 mars 2004, et au goodwill résultant d'une participation dans une entité sous contrôle conjoint, obtenue avant le 31 mars 2004 et comptabilisée en appliquant la consolidation proportionnelle. Par conséquent, une entité doit:

- (a) dès le début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, cesser d'amortir un tel goodwill;

- (b) au début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, éliminer la valeur comptable du cumul d'amortissement lié, en effectuant une diminution correspondante du goodwill;

et

- (c) dès le début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, effectuer un test de dépréciation du goodwill selon IAS 36 (telle que révisée en 2004).

80. Si une entité a antérieurement comptabilisé le goodwill en déduction des capitaux propres, elle ne doit pas comptabiliser ce goodwill en résultat lorsqu'elle se sépare de la totalité ou d'une partie de l'activité à laquelle ce goodwill est lié ou lorsqu'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est lié se déprécie.

*Goodwill négatif comptabilisé antérieurement*

81. La valeur comptable du goodwill négatif au début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004 qui résulte soit:

- (a) d'un regroupement d'entreprises dont la date de l'accord était antérieure au 31 mars 2004

ou

- (b) soit d'une participation dans une entité contrôlée conjointement obtenue avant le 31 mars 2004 et comptabilisée en appliquant la consolidation proportionnelle

doit être décomptabilisée au début de cette période, avec un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués.

*Immobilisations incorporelles comptabilisées antérieurement*

82. La valeur comptable d'un élément classé en tant qu'immobilisation incorporelle qui

- (a) a été acquise lors d'un regroupement d'entreprises dont la date de l'accord était antérieure au 31 mars 2004

ou

- (b) résulte d'une participation dans une entité contrôlée conjointement obtenue avant le 31 mars 2004 et comptabilisée en appliquant la consolidation proportionnelle

doit être reclassée en tant que goodwill au début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, si à cette date cette immobilisation incorporelle ne satisfait pas au critère du caractère identifiable de IAS 38 (telle que révisée en 2004).

*Participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence*

83. En ce qui concerne les participations comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence et acquises à compter du 31 mars 2004, une entité doit appliquer la présente Norme lors de la comptabilisation de:

- (a) tout goodwill acquis inclus dans la valeur comptable de cette participation. Par conséquent, l'amortissement de ce goodwill notionnel ne doit pas être inclus dans la détermination de la quote-part de l'entité dans le résultat de l'entreprise détenue.

- (b) tout excédent de la part d'intérêt de l'entité dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise détenue sur le coût de la participation inclus dans la valeur comptable de cette participation. Par conséquent, une entité doit inclure cet excédent en tant que résultat dans la détermination de sa quote-part dans le résultat de l'entreprise détenue pendant la période au cours de laquelle la participation est acquise.

**IFRS 3**

84. Concernant les participations comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et acquises avant le 31 mars 2004:
- (a) une entité doit appliquer la présente Norme de manière prospective, dès le début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, à tout goodwill acquis inclus dans la valeur comptable de cette participation. Par conséquent, à compter de cette date, une entité doit cesser d'inclure l'amortissement de ce goodwill dans la détermination de sa quote-part dans le résultat de l'entreprise détenue.
  - (b) une entité doit décomptabiliser tout goodwill négatif inclus dans la valeur comptable de cette participation au début de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004, avec un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués.

*Application rétrospective limitée*

85. Une entité est autorisée à appliquer les dispositions de la présente Norme au goodwill existant à, ou acquis après, et aux regroupements d'entreprises se produisant à partir de toute date antérieure aux dates d'entrée en vigueur présentées aux paragraphes 78 à 84, à condition:
- (a) que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente Norme à des regroupements d'entreprises passés aient été obtenues au moment où ces regroupements étaient initialement comptabilisés;
- et
- (b) que l'entité applique aussi IAS 36 (telle que révisée en 2004) et IAS 38 (telle que révisée en 2004) de manière prospective à compter de cette même date, et que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer ces Normes à compter de cette date aient été précédemment obtenues par l'entité, de sorte qu'il ne soit pas nécessaire de déterminer des estimations qui auraient dû avoir été faites à une date antérieure.

**RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES**

86. La présente Norme annule et remplace IAS 22 *Regroupements d'entreprises* (telle que publiée en 1998).
87. La présente Norme annule et remplace les Interprétations suivantes:
- (a) SIC-9 *Regroupements d'entreprises – Classification en acquisitions ou en mises en commun d'intérêts*;
  - (b) SIC-22 *Regroupements d'entreprises - Ajustements ultérieurs des justes valeurs et du goodwill présentés initialement*;
- et
- (c) SIC-28 *Regroupements d'entreprises – «Date d'échange» et juste valeur des instruments de capitaux propres*.

## ANNEXE A

## IFRS 3

## Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

<b>date d'acquisition</b>	La date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le <b>contrôle</b> de l'entreprise acquise.
<b>date de l'accord</b>	La date à laquelle les parties se regroupant parviennent à un accord sur le fond et, dans le cas d'entités cotées en bourse, la date de l'annonce au public. Dans le cas d'une prise de contrôle hostile, la première date à laquelle les parties se regroupant parviennent à un accord sur le fond est celle à laquelle un nombre suffisant de détenteurs de l'entreprise acquise ont accepté l'offre de l'acquéreur permettant à celui-ci d'obtenir le contrôle de l'entreprise acquise.
<b>activité</b>	<p>Un ensemble intégré d'activités et d'actifs conduit et géré dans le but de fournir:</p> <p>(a) un rendement aux investisseurs;</p> <p>ou</p> <p>(b) des coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement et proportionnellement aux assurés ou aux participants.</p> <p>Une activité comprend en règle générale des inputs, des processus appliqués à ces inputs, et des outputs correspondants qui sont, ou seront utilisés pour générer des produits. Si du <b>goodwill</b> est présent dans un ensemble d'activités et d'actifs transférés, l'ensemble transféré sera présumé être une activité.</p>
<b>regroupement d'entreprises</b>	Le rassemblement d'entités ou d' <b>activités</b> distinctes en une seule <b>entité présentant les états financiers</b> .
<b>regroupement d'entreprises impliquant des entités ou des activités sous contrôle commun</b>	Un <b>regroupement d'entreprises</b> dans lequel la totalité des entités ou des activités se regroupant sont <b>contrôlées</b> in fine par la même partie ou les mêmes parties tant avant qu'après le regroupement, et ce <b>contrôle</b> n'est pas temporaire.
<b>passif éventuel</b>	<p>Passif éventuel a la signification qui lui est donnée dans IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>, c'est-à-dire:</p> <p>(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;</p> <p>ou</p> <p>(b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:</p> <p>(i) il n'est pas <b>probable</b> qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation;</p> <p>ou</p> <p>(ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.</p>
<b>contrôle</b>	Le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou d'une <b>activité</b> pour obtenir des avantages de ses opérations.

## IFRS 3

<b>date d'échange</b>	Lorsqu'un <b>regroupement d'entreprises</b> est réalisé en une seule transaction d'échange, la date d'échange est la <b>date d'acquisition</b> . Lorsqu'un <b>regroupement d'entreprises</b> implique plusieurs transactions d'échange, par exemple lorsqu'il est réalisé par étapes par des achats successifs d'actions, la date d'échange est la date à laquelle chaque participation individuelle est comptabilisée dans les états financiers de l'acquéreur.
<b>juste valeur</b>	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.
<b>goodwill</b>	Avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être individuellement identifiés et comptabilisés séparément.
<b>immobilisation incorporelle</b>	Immobilisation incorporelle a le sens qui lui est conféré dans IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i> , c'est-à-dire un actif non-monnaire, identifiable, sans substance physique.
<b>coentreprise</b>	Coentreprise a le sens qui lui est conféré dans IAS 31 <i>Participations dans des coentreprises</i> , c'est-à-dire un accord contractuel par lequel deux ou plusieurs parties entreprennent une activité économique qui est soumise à un contrôle conjoint.
<b>intérêt minoritaire</b>	La quote-part du résultat et de l'actif net d'une <b>filiale</b> , attribuable aux parts dans les capitaux propres, qui ne sont pas détenues, directement ou indirectement par l'intermédiaire de <b>filiales</b> , par la société mère.
<b>entreprise mutuelle</b>	Une entité autre qu'une entité détenue par des investisseurs, telle qu'une entreprise mutuelle d'assurance ou une entreprise coopérative et mutuelle, qui fournit des avantages à coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement ou proportionnellement à ses assurés ou ses participants.
<b>société mère</b>	Une entité qui a une ou plusieurs <b>filiales</b> .
<b>probable</b>	Plus probable qu'improbable.
<b>entité présentant les états financiers</b>	Une entité pour laquelle il existe des utilisateurs qui comptent sur les états financiers à usage général de l'entité pour obtenir des informations qui leur seront utiles pour prendre des décisions sur l'affectation des ressources. Une entité présentant les états financiers peut être une entité unique ou un groupe comprenant une <b>société mère</b> et l'ensemble de ses <b>filiales</b> .
<b>filiale</b>	Une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société de personnes, <b>contrôlée</b> par une autre entité (appelée la <b>société mère</b> ).

## ANNEXE B

## IFRS 3

**Texte supplémentaire à appliquer**

*La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.*

**Acquisitions inversées**

- B1 Comme indiqué au paragraphe 21, dans certains regroupements d'entreprises, communément dénommés acquisitions inversées, l'acquéreur est l'entité dont les parts dans les capitaux propres ont été acquises et où l'entité émettrice est l'entreprise acquise. Ceci peut se produire lorsque, par exemple, une entité privée organise son « acquisition » par une entité faisant appel public à l'épargne plus petite qu'elle comme moyen d'obtenir une cotation sur une bourse de valeurs. Bien que du point de vue juridique, l'entité émettrice faisant appel à l'épargne soit considérée comme la société mère et que l'entité privée soit considérée comme la filiale, la filiale sur le plan juridique est l'acquéreur si elle a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de la société mère sur le plan juridique pour retirer des avantages de ses activités.
- B2 Une entité doit appliquer les commentaires des paragraphes B3 à B15 lorsqu'elle comptabilise une acquisition inversée.
- B3 La comptabilisation des acquisitions inversées détermine l'affectation du coût du regroupement d'entreprises à la date d'acquisition et ne s'applique pas aux transactions après le regroupement.

*Coût du regroupement d'entreprises*

- B4 Lorsque des instruments de capitaux propres sont émis comme faisant partie du coût du regroupement d'entreprises, le paragraphe 24 impose l'inclusion, dans le coût du regroupement, de la juste valeur de ces instruments de capitaux propres à la date d'échange. Il est indiqué au paragraphe 27 qu'en l'absence de cours publié fiable, la juste valeur des instruments de capitaux propres peut être estimée par référence à la juste valeur de l'acquéreur ou à la juste valeur de l'entreprise acquise, selon celle des deux valeurs qui paraît la plus claire.
- B5 Dans une acquisition inversée, le coût du regroupement d'entreprises est considéré avoir été encouru par la filiale sur le plan juridique (c'est-à-dire l'acquéreur, du point de vue comptable) sous la forme d'instruments de capitaux propres émis aux détenteurs de la société mère sur le plan juridique (c'est-à-dire l'entreprise acquise, du point de vue comptable). Si le cours publié des instruments de capitaux propres de la filiale sur le plan juridique est utilisé pour déterminer le coût du regroupement, un calcul doit être effectué pour déterminer le nombre d'instruments de capitaux propres que la filiale sur le plan juridique aurait dû émettre pour fournir aux détenteurs de la société mère sur le plan juridique le même pourcentage de part d'intérêt dans l'entité regroupée que celui qu'ils ont dans l'entité regroupée à la suite de l'acquisition inversée. La juste valeur du nombre d'instruments de capitaux propres ainsi calculée doit être considérée comme étant le coût du regroupement.
- B6 Si la juste valeur des instruments de capitaux propres de la filiale sur le plan juridique n'est pas par ailleurs clairement évidente, la juste valeur totale de tous les instruments de capitaux propres émis de la société mère sur le plan juridique avant le regroupement d'entreprises doit être utilisée comme base de détermination du coût du regroupement.

*Préparation et présentation des états financiers consolidés*

- B7 Les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée doivent être présentés sous le nom de la société mère sur le plan juridique, mais décrits dans les notes annexes comme étant la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique (c'est-à-dire l'acquéreur du point de vue comptable). Du fait que de tels états financiers consolidés représentent la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique:
- (a) les actifs et les passifs de la filiale sur le plan juridique doivent être comptabilisés et évalués dans ces états financiers consolidés à leur valeur comptable préalable au regroupement.

**IFRS 3**

- (b) les résultats non distribués et les autres soldes de capitaux propres comptabilisés dans ces états financiers consolidés doivent être les résultats non distribués et autres soldes de capitaux propres de la filiale sur le plan juridique immédiatement avant le regroupement d'entreprises.
  - (c) le montant comptabilisé comme instruments de capitaux propres émis dans ces états financiers consolidés doit être déterminé en ajoutant aux capitaux propres émis de la filiale sur le plan juridique immédiatement avant le regroupement d'entreprises le coût du regroupement déterminé de la manière décrite aux paragraphes B4 à B6. Toutefois, la structure des capitaux propres qui figure dans ces états financiers consolidés (c'est-à-dire le nombre et le type d'instruments de capitaux propres émis) doit refléter la structure des capitaux propres de la société mère sur le plan juridique, y compris les instruments de capitaux propres émis par la société mère sur le plan juridique pour effectuer le regroupement.
  - (d) les informations comparatives présentées dans ces états financiers consolidés doivent être celles de la filiale sur le plan juridique.
- B8 La comptabilité d'acquisition inversée ne s'applique qu'aux états financiers consolidés. Par conséquent, dans les états financiers individuels de la société mère sur le plan juridique, s'il y a lieu, la participation dans la filiale sur le plan juridique est comptabilisée selon les dispositions de IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* relatives à la comptabilisation des participations dans les états financiers individuels d'un investisseur.
- B9 Les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée doivent refléter les justes valeurs des actifs, passifs et passifs éventuels de la société mère sur le plan juridique (c'est-à-dire l'entreprise acquise, en comptabilité). Par conséquent, le coût du regroupement d'entreprises doit être affecté en évaluant les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de la société mère sur le plan juridique qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37, à leur juste valeur à la date d'acquisition. Tout excédent du coût du regroupement sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette de ces éléments doit être comptabilisé selon les paragraphes 51 à 55. Tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette de ces éléments sur le coût du regroupement doit être comptabilisé selon le paragraphe 56.

*Intérêt minoritaire*

- B10 Dans certaines acquisitions inversées, certains des détenteurs de la filiale sur le plan juridique n'échangent pas leurs instruments de capitaux propres contre des instruments de capitaux propres de la société mère sur le plan juridique. Bien que l'entité dans laquelle ces détenteurs détiennent des instruments de capitaux propres (la filiale sur le plan juridique) ait acquis une autre entité (la société mère sur le plan juridique), ces détenteurs doivent être traités en tant qu'intérêt minoritaire dans les états financiers consolidés préparés après l'acquisition inversée. Cela tient au fait que les détenteurs de la filiale sur le plan juridique qui n'échangent pas leurs instruments de capitaux propres contre des instruments de capitaux propres de la société mère sur le plan juridique n'ont une part d'intérêt que dans le résultat et l'actif net de la filiale sur le plan juridique, et non dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée. Inversement, bien que la société mère sur le plan juridique soit considérée comme l'entreprise acquise, tous les détenteurs de la société mère sur le plan juridique ont une part d'intérêt dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée.
- B11 Les actifs et les passifs de la filiale sur le plan juridique étant comptabilisés et évalués dans les états financiers consolidés à leur valeur comptable préalable au regroupement, l'intérêt minoritaire doit refléter la quote-part d'intérêt des actionnaires minoritaires dans les valeurs comptables préalables au regroupement des actifs nets de la filiale sur le plan juridique.

*Résultat par action*

- B12 Comme indiqué au paragraphe B7(c), la structure des capitaux propres qui figure dans les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée reflète la structure des capitaux propres de la société mère sur le plan juridique, y compris les instruments de capitaux propres émis par celle-ci pour effectuer le regroupement d'entreprises.



- B13 Pour le calcul du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation (le dénominateur) pendant la période au cours de laquelle l'acquisition inversée se produit:
- (a) le nombre d'actions ordinaires en circulation entre l'ouverture de cette période et la date d'acquisition doit être considéré comme le nombre d'actions ordinaires émises par la société mère sur le plan juridique au profit des détenteurs de la filiale sur le plan juridique;
- et
- (b) le nombre d'actions ordinaires en circulation entre la date d'acquisition et la clôture de cette période doit être le nombre d'actions ordinaires réel de la société mère sur le plan juridique, en circulation au cours de cette période.
- B14 Le résultat de base par action fourni pour chaque période comparative antérieure à la date d'acquisition, qui est présenté dans les états financiers consolidés à la suite d'une acquisition inversée, doit être calculé en divisant le résultat de la filiale sur le plan juridique attribuable aux actionnaires ordinaires pendant chacune de ces périodes par le nombre d'actions ordinaires émises par la société mère sur le plan juridique au profit des détenteurs de la filiale sur le plan juridique dans l'acquisition inversée.
- B15 Les calculs présentés aux paragraphes B13 et B14 supposent qu'aucun changement ne soit intervenu dans le nombre d'actions ordinaires émises par la filiale sur le plan juridique pendant les périodes comparatives et pendant la période comprise entre l'ouverture de la période au cours de laquelle l'acquisition inversée s'est produite et la date d'acquisition. Le calcul du résultat par action doit être ajusté de manière appropriée pour prendre en compte l'effet d'une variation du nombre d'actions ordinaires émises par la filiale sur le plan juridique au cours de ces périodes.

#### **Affectation du coût d'un regroupement d'entreprises**

- B16 La présente Norme impose à un acquéreur de comptabiliser les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation, à leur juste valeur respective à la date d'acquisition. Pour l'affectation du coût d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit traiter les évaluations suivantes comme étant les justes valeurs:
- (a) pour les instruments financiers négociés sur un marché actif, l'acquéreur doit utiliser les valeurs actuelles du marché.
  - (b) pour les instruments financiers non négociés sur un marché actif, l'acquéreur doit utiliser des valeurs estimées qui prennent en considération des caractéristiques telles que le ratio cours/bénéfice, les rendements sur dividendes et les taux de croissance attendus d'instruments comparables d'entités ayant des caractéristiques similaires.
  - (c) pour les créances, les contrats conclus à des conditions avantageuses et d'autres actifs identifiables, l'acquéreur doit utiliser la valeur actualisée des montants à recevoir, déterminée à des taux d'intérêt actuels appropriés, diminuée, le cas échéant, des corrections de valeur pour irrécouvrabilité et des coûts de recouvrement. Toutefois, l'actualisation n'est pas requise pour les créances à court-terme, les contrats conclus à des conditions avantageuses et d'autres actifs identifiables lorsque la différence entre le montant nominal et le montant actualisé n'est pas significative.
  - (d) pour les stocks de:
    - (i) produits finis et de marchandises, l'acquéreur doit utiliser les prix de vente diminués de la somme (1) des coûts de sortie et (2) d'une marge raisonnable pour rémunérer l'effort de vente de l'acquéreur sur la base de la marge constatée pour des produits finis et marchandises similaires;
    - (ii) travaux en cours, l'acquéreur doit utiliser les prix de vente des produits finis diminués de la somme (1) des coûts à terminaison, (2) des coûts de sortie et (3) d'une marge raisonnable sur les coûts restant à engager pour l'achèvement et la vente, sur la base de la marge constatée pour des produits finis similaires;
- et
- (iii) matières premières, l'acquéreur doit utiliser les coûts de remplacement actuels.

## IFRS 3

- (e) pour les terrains et immeubles, l'acquéreur doit utiliser les valeurs de marché.
  - (f) pour les installations et équipements, l'acquéreur doit utiliser la valeur de marché, normalement déterminée par évaluation à dire d'expert. En l'absence d'indications du marché sur la juste valeur d'une installation ou d'un équipement en raison de sa nature spécifique et du fait qu'elle est rarement vendue, sauf dans le cadre d'une poursuite de l'activité, un acquéreur peut être amené à estimer la juste valeur en utilisant l'approche par le résultat ou l'approche par le coût de remplacement net d'amortissement.
  - (g) pour les immobilisations incorporelles, l'acquéreur doit déterminer la juste valeur:
    - (i) par référence à un marché actif tel que défini dans *IAS 38 Immobilisations incorporelles*;
    - ou
    - (ii) en l'absence d'un marché actif, sur une base reflétant le montant que l'acquéreur aurait payé pour les actifs dans des transactions entre parties consentantes et bien informées effectuées dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible (pour des commentaires complémentaires sur la détermination de la juste valeur d'immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises, voir *IAS 38*).
  - (h) pour les actifs ou passifs nets liés aux avantages du personnel au titre des régimes à prestations définies, l'acquéreur doit utiliser la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies diminuée de la juste valeur des actifs du régime. Toutefois, un actif n'est comptabilisé que dans la mesure où il est probable que l'acquéreur pourra en disposer sous la forme de remboursements du régime ou d'une diminution de ses cotisations futures.
  - (i) pour les actifs et passifs d'impôt, l'acquéreur doit utiliser le montant d'avantage fiscal généré par des pertes fiscales ou les impôts payables au titre du résultat selon *IAS 12 Impôts sur le résultat*, évalués du point de vue de l'entité regroupée. L'actif ou le passif d'impôt est déterminé après la prise en compte de l'incidence fiscale du retraitement des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables à leur juste valeur, et n'est pas actualisé.
  - (j) pour les comptes fournisseurs et les effets à payer, les emprunts à long-terme, les passifs, les charges à payer et autres crédateurs, l'acquéreur doit utiliser la valeur actualisée des sommes à déboursier pour éteindre les passifs, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés. Toutefois, l'actualisation n'est pas imposée pour les passifs à court terme lorsque la différence entre leur valeur nominale et leur valeur actualisée n'est pas significative.
  - (k) pour les contrats déficitaires et autres passifs identifiables de l'entreprise acquise, l'acquéreur doit utiliser la valeur actualisée des sommes à déboursier pour éteindre les obligations, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés.
  - (l) pour les passifs éventuels de l'entreprise acquise, l'acquéreur doit utiliser les montants qu'un tiers demanderait pour assumer ces passifs éventuels. Un tel montant doit refléter toutes les attentes relatives aux flux de trésorerie potentiels et non uniquement le flux de trésorerie le plus probable ou l'unique flux de trésorerie maximum ou minimum attendu.
- B17 Certains des commentaires précédents imposent d'estimer les justes valeurs en utilisant les techniques de la valeur actualisée. Si le commentaire relatif à un élément particulier ne fait pas référence à l'utilisation des techniques de la valeur actualisée, celles-ci peuvent être utilisées dans l'estimation de la juste valeur de cet élément.
-

## ANNEXE C

## IFRS 3

**Amendements d'autres Normes**

Les amendements dans la présente annexe doivent être appliqués à la comptabilisation des regroupements d'entreprises dont la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004, et à la comptabilisation du goodwill et des immobilisations incorporelles acquis lors de ces regroupements d'entreprises. À tous autres égards, les présents amendements doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 31 mars 2004.

Toutefois, si selon le paragraphe 85, une entité décide d'appliquer IFRS 3 à partir d'une date quelconque antérieure aux dates d'entrée en vigueur présentées aux paragraphes 78 à 84, elle doit aussi appliquer les présents amendements de manière prospective à partir de cette même date.

- C1 Dans les Normes internationales d'information financière, qui comprennent les Normes comptables internationales et les Interprétations, applicables au 31 mars 2004, les références à la version actuelle d'IAS 22 *Regroupements d'entreprises* sont modifiées pour devenir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*.
- C2 Dans IFRS 1 *Première adoption de normes internationales d'information financière*, le paragraphe B1 est modifié de la façon suivante.
- B1 Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* à des regroupements d'entreprises passés (des regroupements d'entreprises qui sont intervenus avant la date de transition aux IFRS). Toutefois, si un premier adoptant retrace un regroupement d'entreprises pour se conformer à IFRS 3, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises postérieurs et doit aussi appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (telle que révisée en 2004) et IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (telle que révisée en 2004) à partir de cette même date. Par exemple, si un premier adoptant décide de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 30 juin 2002, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre le 30 juin 2002 et la date de transition aux IFRS, et il doit appliquer aussi IAS 36 (telle que révisée en 2004) et IAS 38 (telle que révisée en 2004) à partir du 30 juin 2002.
- C3 [Amendement non applicable aux Normes publiées antérieurement]
- C4 IAS 12 *Impôts sur le résultat* est amendée comme décrit ci-dessous.

**Introduction**

Au paragraphe 1, le premier sous-paragraphe (c) est modifié de la façon suivante:

- (c) le coût d'un regroupement d'entreprises est affecté aux actifs acquis et aux passifs assumés identifiables par référence à leurs justes valeurs, mais aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales.

Les paragraphes 6 et 9 sont modifiés de la façon suivante:

6. IAS 12 initiale ne faisait pas explicitement référence aux ajustements de juste valeur effectués lors d'un regroupement d'entreprises. De tels ajustements génèrent des différences temporelles et IAS 12 (révisée) impose qu'une entreprise comptabilise le passif d'impôt différé correspondant ou (sous réserve du critère de probabilité nécessaire à sa comptabilisation) un actif d'impôt différé avec un effet correspondant sur la détermination du montant de goodwill ou de tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût du regroupement. Toutefois, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du goodwill.

**IFRS 3**

9. IAS 12 initiale n'indiquait pas explicitement si les actifs et passifs d'impôt différé pouvaient être actualisés. IAS 12 (révisée) interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Le paragraphe B16(i) de IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, interdit l'actualisation des actifs d'impôt différé acquis et des passifs d'impôt différé assumés lors d'un regroupement d'entreprises.

**Norme**

Dans l'Objectif, le troisième paragraphe est modifié de la façon suivante:

La présente Norme impose à une entité de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et autres événements eux-mêmes. Ainsi, pour des transactions et autres événements comptabilisés en résultat, toutes les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées en résultat. Pour des transactions et autres événements comptabilisés directement en capitaux propres, les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées directement en capitaux propres. De même, la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé lors d'un regroupement d'entreprises affecte le montant de goodwill généré lors de ce regroupement ou le montant de tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût du regroupement.

Les paragraphes 15, 18,19 et 21 sont modifiés comme suit:

15. ***Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par:***

(a) ***la comptabilisation initiale du goodwill;***

***ou***

...

18. Des différences temporelles sont générées également lorsque:

(a) le coût d'un regroupement d'entreprises est affecté en comptabilisant les actifs acquis et les passifs assumés identifiables à leur juste valeur respective, mais aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales (voir le paragraphe 19);

(b) des actifs sont réévalués sans qu'un ajustement équivalent ne soit effectué à des fins fiscales (voir le paragraphe 20);

(c) le goodwill est généré lors d'un regroupement d'entreprises (voir les paragraphes 21 et 32);

...

19. Le coût d'un regroupement d'entreprises est affecté en comptabilisant les actifs acquis et les passifs assumés identifiables à leur juste valeur à la date d'acquisition. Des différences temporelles sont générées lorsque la base fiscale des actifs acquis et des passifs assumés identifiables n'est pas affectée par le regroupement d'entreprises ou est affectée de manière différente. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'un actif est majorée pour atteindre sa juste valeur mais la base fiscale de cet actif demeure égale au coût pour le détenteur précédent, il en résulte une différence temporelle imposable qui donne lieu à un passif d'impôt différé. Le passif d'impôt différé correspondant affecte le goodwill (voir le paragraphe 66).

21. Le goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est évalué comme l'excédent du coût du regroupement sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise. De nombreuses administrations fiscales n'autorisent pas de réductions de la valeur comptable du goodwill en tant que charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable. De plus, dans de telles juridictions, le coût du goodwill n'est, bien souvent, pas déductible lorsqu'une filiale cède son activité sous-jacente. Dans de telles juridictions, le goodwill a une base fiscale de zéro. Toute différence entre la valeur comptable du goodwill et sa base fiscale nulle est une différence temporelle imposable. Toutefois, la présente Norme n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant car le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

Les paragraphes 21A et 21B sont ajoutés:

- 21A. Des réductions ultérieures d'un passif d'impôt différé qui n'est pas comptabilisé car il découle d'une comptabilisation initiale de goodwill sont aussi considérées comme résultant de la comptabilisation initiale du goodwill et ne sont pas, par conséquent, comptabilisées selon le paragraphe 15(a). Par exemple, si le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises a un coût de 100 mais une base fiscale de zéro, le paragraphe 15(a) interdit à l'entité de comptabiliser le passif d'impôt différé correspondant. Si, ultérieurement, l'entité comptabilise au titre de ce goodwill une perte de valeur de 20, le montant de la différence temporelle imposable correspondant au goodwill est réduit de 100 à 80, et il en résulte une diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé. Cette diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé est également considérée comme correspondant à la comptabilisation initiale du goodwill et il est par conséquent interdit de la comptabiliser selon le paragraphe 15(a).
- 21B. Les passifs d'impôt différé relatifs aux différences temporelles impossibles se rapportant au goodwill sont, toutefois, comptabilisés dans la mesure où ils ne découlent pas de la comptabilisation initiale du goodwill. Par exemple, si le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises a un coût de 100 qui est déductible à des fins fiscales au taux de 20 pour cent par an, à partir de l'année de l'acquisition, la base fiscale du goodwill est de 100 lors de la comptabilisation initiale, et de 80 à la fin de l'année d'acquisition. Si la valeur comptable du goodwill à la fin de l'année d'acquisition reste inchangée à 100, une différence temporelle imposable de 20 est générée à la fin de cette année. Du fait que la différence temporelle imposable n'est pas liée à la comptabilisation initiale du goodwill, le passif d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé.

Les paragraphes 22 (a), 24 et 26 (c) sont modifiés de la façon suivante:

22. ...

- (a) lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise tout passif ou actif d'impôt différé et ceci affecte le montant de goodwill ou le montant de tout excédent sur le coût du regroupement de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise (voir le paragraphe 19);

...

24. **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:**

- (a) *n'est pas un regroupement d'entreprises;*

*et*

- (b) *au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).*

...

## IFRS 3

26. ...

- (c) le coût d'un regroupement d'entreprises est affecté en comptabilisant les actifs acquis et les passifs assumés identifiables à leur juste valeur respective à la date d'acquisition. Lorsqu'un passif assumé est comptabilisé à la date d'acquisition, mais que les coûts liés ne sont déduits dans la détermination des bénéfices imposables qu'au cours d'une période ultérieure, une différence temporelle déductible apparaît, donnant lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé est généré lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill (voir le paragraphe 66);

et

...

Le paragraphe 32 et l'en-tête qui précède sont supprimés.

Les paragraphes 58(b) et 66 à 68 ainsi que l'exemple qui suit le paragraphe 68 sont modifiés de la façon suivante et le paragraphe 68C est ajouté:

58. ...

**(b) un regroupement d'entreprises (voir les paragraphes 66 à 68).**

66. Comme expliqué aux paragraphes 19 et 26 (c), des différences temporelles peuvent être générées lors d'un regroupement d'entreprises. Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, une entité comptabilise des actifs d'impôt différé (dans la mesure où ils satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 24) ou des passifs d'impôt différé correspondants en tant qu'actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition. En conséquence, ces actifs et passifs d'impôt différé affectent le goodwill ou le montant de tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût du regroupement. Toutefois, selon le paragraphe 15(a), une entité ne comptabilise pas les passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du goodwill.
67. Suite à un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un actif d'impôt différé, mais ne l'inclut pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises, et par conséquent, ne le prend pas en compte dans la détermination du goodwill ou du montant de tout excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût du regroupement.
68. Si l'avantage potentiel des reports de perte fiscale de l'entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôt différé ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation séparée d'IFRS 3 lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, mais est réalisé par la suite, l'acquéreur doit comptabiliser en résultat le produit d'impôt différé qui en découle. De plus, l'acquéreur doit:
- (a) réduire la valeur comptable du goodwill au montant qui aurait été constaté si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à partir de la date d'acquisition;
- et
- (b) comptabiliser en charges la réduction de la valeur comptable du goodwill.

Toutefois, cette procédure ne doit pas donner lieu à la création d'un excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût du regroupement; elle ne doit pas non plus accroître le montant antérieurement comptabilisé d'un tel excédent.

**Exemple**

Une entité a acquis une filiale qui avait des différences temporelles déductibles de 300. A la date d'acquisition, le taux de l'impôt était de 30 %. L'actif d'impôt différé résultant de 90 n'a pas été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à l'occasion de la détermination du goodwill de 500 résultant du regroupement d'entreprises. Deux ans après le regroupement, l'entité a estimé que le bénéfice imposable futur devrait être suffisant pour lui permettre de recouvrer l'avantage représenté par toutes les différences temporelles déductibles.

*L'entité comptabilise un actif d'impôt différé de 90, et en résultat, un produit fiscal différé de 90. L'entité réduit aussi la valeur comptable du goodwill de 90 et comptabilise une charge en résultat au titre de ce montant. En conséquence, le coût du goodwill est réduit à 410, celui-ci étant le montant qui aurait été constaté si l'actif d'impôt différé de 90 avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date d'acquisition.*

*Si le taux d'impôt avait augmenté à hauteur de 40 %, l'entité aurait comptabilisé un actif d'impôt différé de 120 (300 à 40 %) et, en résultat, un produit d'impôt différé de 120. Si le taux d'impôt avait été réduit à 20 %, l'entité aurait comptabilisé un actif d'impôt différé de 60 (300 à 20 %) et un produit d'impôt différé de 60. Dans les deux cas, l'entité réduirait également la valeur comptable du goodwill de 90 et comptabiliserait une charge en résultat pour ce montant.*

68C. Comme indiqué au paragraphe 68A, le montant de déduction fiscale (ou de déduction fiscale future estimée, évaluée selon le paragraphe 68B) peut différer du cumul des charges de rémunération liées. Le paragraphe 58 de la Norme impose de comptabiliser l'impôt exigible et différé en produits ou en charges et de l'inclure dans le résultat de la période, sauf dans la mesure où l'impôt résulte (a) d'une transaction ou d'un événement comptabilisé directement en capitaux propres, au cours de la même période ou d'une période différente, ou (b) d'un regroupement d'entreprises. Si le montant de déduction fiscale (ou de déduction fiscale future estimée) excède le montant du cumul des charges de rémunération liées, ceci indique que la déduction fiscale ne correspond pas uniquement aux charges de rémunération mais aussi à un élément de capitaux propres. Dans cette situation, l'excédent de l'impôt exigible ou différé associé doit être directement comptabilisé en capitaux propres.

C5 IAS 14 *Information sectorielle* est modifiée comme décrit ci-après.

Sur la page de titre, le second paragraphe après le titre de IAS 14 est modifié de la façon suivante:

Les paragraphes 129 et 130 de IAS 36 *Dépréciation d'actifs* indiquent certaines obligations d'informations à fournir pour la présentation des pertes de valeur par secteur.

**Norme**

Les paragraphes 19 et 21 sont modifiés de la façon suivante:

19. Les actifs sectoriels incluent, par exemple, les actifs courants qui sont utilisés dans les activités opérationnelles du secteur, les immobilisations corporelles, les actifs faisant l'objet de contrats de location-financement (IAS 17 *Contrats de location*) et les immobilisations incorporelles. Si les charges sectorielles incluent un élément donné d'amortissement, l'actif correspondant doit être également inclus dans les actifs sectoriels. Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs utilisés par toute l'entité ou par le siège. Les actifs sectoriels incluent les actifs opérationnels utilisés en commun par deux secteurs ou plus, s'il existe une clé de répartition raisonnable. Les actifs sectoriels incluent le goodwill directement attribuable à un secteur ou qui peut lui être raisonnablement affecté et les charges sectorielles incluent les pertes de valeur comptabilisées au titre du goodwill.

21. L'évaluation des actifs et passifs sectoriels inclut des ajustements apportés aux valeurs comptables antérieures des actifs et passifs sectoriels identifiables d'une entité acquise lors d'un regroupement d'entreprises, même si ces ajustements sont effectués uniquement pour les besoins de préparation des états financiers consolidés et ne sont comptabilisés ni dans les états financiers individuels de la société mère, ni dans ceux de la filiale. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition, selon le modèle de la réévaluation énoncé dans IAS 16, les évaluations des actifs sectoriels reflètent ces réévaluations.

**IFRS 3**

- C6 Dans IAS 16 *Immobilisations corporelles* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 64 est supprimé.
- C7 IAS 19 *Avantages du personnel* est modifiée comme décrit ci-après.

**Norme**

Le paragraphe 108 est modifié de la façon suivante:

108. Lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise les actifs et passifs générés par les avantages accordés au personnel postérieurs à l'emploi, à la valeur actualisée de l'obligation diminuée de la juste valeur des actifs du régime (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*). La valeur actualisée de l'obligation inclut tous les éléments ci-dessous, même si l'entreprise acquise ne les avait pas comptabilisés à la date d'acquisition:

- (a) les écarts actuariels générés avant la date d'acquisition (qu'ils se situent ou non à l'intérieur du 'corridor' de 10 %);
- (b) le coût des services passés résultant des changements dans les avantages ou de l'adoption d'un régime avant la date d'acquisition;

et

...

- C8 Dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, le paragraphe 30 est modifié de la façon suivante:

30. Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à compter de la date d'acquisition, de la manière définie dans IFRS 3. Les produits et les charges ...

- C9 IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* est modifiée comme décrit ci-après.

La définition du contrôle conjoint au paragraphe 2 est modifiée de la façon suivante:

***Le contrôle conjoint est le partage convenu par contrat du contrôle d'une activité économique, et il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).***

Au paragraphe 15, la référence à IAS 22 *Regroupements d'entreprises*, est supprimée. À la suite de ce changement et de changements effectués par IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, le paragraphe 15 dispose:

15. Lorsqu'une participation dans une entreprise associée, classée auparavant comme étant détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de ce classement, elle doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de son classement comme étant détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis le classement de la participation comme étant détenue en vue de la vente doivent être retraités en conséquence.

Les paragraphes 23 et 33 sont modifiés de la façon suivante:

23. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle l'entité devient une entreprise associée. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise associée est comptabilisée selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. Par conséquent:

- (a) le goodwill lié à une entreprise associée est inclus dans la valeur comptable de la participation. Toutefois, l'amortissement de ce goodwill n'est pas autorisé et n'est donc pas inclus dans la détermination de la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise associée.



- (b) tout excédent de la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise associée sur le coût de la participation est exclu de la valeur comptable de cette dernière et est à la place inclus comme produits dans la détermination de la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise associée de la période au cours de laquelle la participation est acquise.

Des ajustements appropriés sont également apportés à la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise associée postérieurs à l'acquisition pour tenir compte, par exemple, de l'amortissement des actifs amortissables, sur la base de leur juste valeur respective à la date d'acquisition. De même, des ajustements appropriés de la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise associée postérieurs à l'acquisition sont effectués au titre des pertes de valeur comptabilisées par l'entreprise associée, telles que pour le goodwill ou les immobilisations corporelles.

33. Du fait que le goodwill inclus dans la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée n'est pas comptabilisé séparément, il ne fait pas individuellement l'objet de tests de dépréciation en appliquant les dispositions relatives au test de dépréciation du goodwill dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Au lieu de cela, la valeur comptable totale de la participation fait l'objet de tests de dépréciation selon IAS 36, en comparant sa valeur recouvrable (la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur nette des frais de cession) à sa valeur comptable, chaque fois que l'application des dispositions d'IAS 39 indique que la participation a pu se déprécier. Pour déterminer la valeur d'utilité de la participation, l'entité estime:

- (a) sa quote-part de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'entreprise associée, y compris les flux de trésorerie générés par les activités de l'entreprise associée et les produits liés à la sortie in fine de la participation;

ou

- (b) la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus des dividendes à recevoir de la participation et de sa sortie in fine.

En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat.

C10 IAS 31 *Intérêts dans des coentreprises* est modifiée comme décrit ci-après.

La définition du contrôle conjoint au paragraphe 3 est modifiée de la façon suivante:

***Le contrôle conjoint est le partage convenu par contrat du contrôle sur une activité économique, et il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).***

Le paragraphe 11 est modifié de la façon suivante:

11. L'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des coentrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité.

Au paragraphe 43, la référence à IAS 22 *Regroupements d'entreprises* est supprimée. À la suite de ce changement et de changements effectués par IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, le paragraphe 43 dispose:

43. Lorsqu'un intérêt dans une entité contrôlée conjointement, classé auparavant comme étant détenu en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de ce classement, il doit être comptabilisé selon la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de son classement comme étant détenu en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis le classement comme étant détenu en vue de la vente doivent être retraités en conséquence.

## IFRS 3

C11 Dans IAS 32 *Instruments financiers: Informations à fournir et présentation* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 4 (c) devient 4 (d). Le paragraphe 4 (d), devient 4 (c) et est modifié de la façon suivante:

- (c) *contrats relatifs à une contrepartie éventuelle lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 Regroupements d'entreprises). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.*

À la suite de ce changement et de changements effectués par IFRS 4 *Contrats d'assurance*, le paragraphe 4(c) à (e) dispose:

- (c) *contrats relatifs à une contrepartie éventuelle lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 Regroupements d'entreprises). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.*
- (d) *contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 Contrats d'assurance. Toutefois, la présente Norme s'applique aux dérivés qui sont incorporés dans des contrats d'assurance si IAS 39 impose à l'entité de les comptabiliser séparément.*
- (e) *instruments financiers qui sont dans le champ d'application de IFRS 4 parce qu'ils contiennent un élément de participation discrétionnaire. L'émetteur de ces instruments est exempt de l'application à ces éléments des paragraphes 15 à 32 et AG25 à AG35 de la présente Norme concernant la distinction entre passifs financiers et instruments de capitaux propres. Toutefois, ces instruments sont soumis à toutes les autres dispositions de la présente Norme. De plus, la présente Norme s'applique aux dérivés qui sont incorporés dans ces instruments (voir IAS 39).*

Le paragraphe 4(f), inséré par IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, reste inchangé.

C12 Dans IAS 33 *Résultat par action*, les paragraphes 22 et 64 sont modifiés de la façon suivante:

22. Les actions ordinaires émises comme faisant partie du coût d'un regroupement d'entreprises sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date d'acquisition. Ceci s'explique car à compter de cette date, l'acquéreur incorpore dans son compte de résultat le résultat de l'entreprise acquise.
64. *Si... les informations doivent être fournies. En outre, le résultat par action de base et dilué de toutes les périodes présentées doit être ajusté pour tenir compte des effets des erreurs et des ajustements résultant de changements de méthodes comptables comptabilisés de manière rétrospective.*

C13 Dans IAS 34 *Information financière intermédiaire*, les paragraphes 16(i) et 18 sont modifiés de la façon suivante:

16. ...

- (i) *l'effet des changements qui ont affecté la composition de l'entité au cours de la période intermédiaire, y compris les regroupements d'entreprises, l'acquisition ou la sortie de filiales et de participations à long terme, les restructurations et les abandons d'activités. Dans le cas de regroupements d'entreprises, l'entité doit fournir les informations qu'imposent de fournir les paragraphes 66 à 73 de IFRS 3 Regroupements d'entreprises;*

*et*

...

18. D'autres Normes précisent les informations à fournir dans les états financiers. Dans ce contexte, le terme états financiers désigne un jeu complet d'états financiers du type de ceux normalement inclus dans un rapport annuel et compris parfois dans d'autres rapports. Sauf comme requis par le paragraphe 16(i), les informations exigées par ces autres Normes n'ont pas à être fournies si le rapport financier intermédiaire d'une entité contient non pas un jeu complet d'états financiers mais simplement des comptes résumés et une sélection de notes explicatives.

C14 Dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 5 est modifié de la façon suivante:

5. Lorsqu'une autre Norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, une entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. Par exemple, IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* aborde le traitement par un acquéreur de passifs éventuels assumés lors d'un regroupement d'entreprises. De même, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur:

...

C15 Dans IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 2(f) et (h) est supprimé par IFRS 4 *Contrats d'assurance*. Le paragraphe 2 (g), devient le paragraphe 2 (f) et est modifié comme suit: Le paragraphe 2(g) est ajouté comme ci-après: A la suite de ces changements et de changements effectués par IFRS 4, le paragraphe 2(d) à (g) est modifié comme suit:

- (d) **instruments financiers émis par l'entité qui satisfont à la définition d'un instrument de capitaux propres dans IAS 32 (y compris les options et les bons de souscription d'actions). Toutefois, le porteur de ces instruments de capitaux propres doit appliquer la présente Norme à ces instruments, sauf s'ils satisfont à l'exception du paragraphe (a) ci-dessus.**
- (e) **droits et obligations dans le cadre d'un contrat d'assurance tel que défini dans IFRS 4 Contrats d'assurance ou selon un contrat dans le champ d'application de IFRS 4 car il contient un élément de participation discrétionnaire. Toutefois, la présente Norme s'applique à un produit dérivé qui est incorporé dans un tel contrat si le produit dérivé n'est pas lui-même un contrat compris dans le champ d'application de IFRS 4 (voir les paragraphes 10 à 13 et l'Annexe A paragraphes AG23 à AG33). De plus, si un contrat d'assurance est un contrat de garantie financière conclu, ou conservé, lors du transfert à une autre partie d'actifs financiers ou de passifs financiers compris dans le champ d'application de la présente Norme, l'émetteur doit appliquer la présente Norme au contrat (voir le paragraphe 3 et le paragraphe AG4A de l'Annexe A).**
- (f) **contrats relatifs à une contrepartie éventuelle lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 Regroupements d'entreprises). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.**
- (g) **contrats entre un acquéreur et un vendeur lors d'un regroupement d'entreprises pour acheter ou vendre une entreprise acquise à une date future.**

Le paragraphe 2(i) et (j) devient 2(h) et (i). Le paragraphe 2(i), a été inséré par IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

C16 [Amendement non applicable aux Normes publiées antérieurement]

C17 [Amendement non applicable aux Normes publiées antérieurement]

C18 SIC-32 *Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web* est modifiée comme décrit ci-dessous.

Les paragraphes 8 à 10 sont modifiés comme suit:

8. Un site web résultant du développement doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle si, et seulement si, en plus de se conformer aux dispositions générales décrites dans IAS 38 paragraphe 21 relatives à la comptabilisation et à l'évaluation initiale, une entité peut satisfaire aux dispositions de IAS 38 paragraphe 57. En particulier, une entité peut être en mesure de satisfaire à l'obligation de démontrer comment son site web générera des avantages économiques futurs selon IAS 38 paragraphe 57(d) lorsque, par exemple, le site web est à même de générer des produits, y compris des produits directs résultant de la possibilité de passer des commandes. Une entité n'est pas en mesure de démontrer comment un site web, développé uniquement ou principalement pour assurer la promotion et la publicité de ses propres produits et services, générera des avantages économiques futurs probables; en conséquence, tous les frais relatifs au développement d'un tel site web doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus.

## IFRS 3

9. Les frais internes afférents au développement et à l'exploitation du propre site web d'une entité doivent être comptabilisés selon IAS 38. La nature de chaque activité au titre de laquelle des frais sont encourus (par exemple, formation des employés et maintenance du site web) et l'étape du développement ou postérieure au développement du site web doivent être évaluées pour déterminer le traitement comptable approprié (des commentaires supplémentaires sont fournis dans l'Annexe de la présente Interprétation). Par exemple:
- (a) l'étape de planification est d'une nature similaire à la phase de recherche dans IAS 38, paragraphes 54 à 56. Les frais encourus lors de cette étape doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus.
  - (b) l'étape de développement des applications et de l'infrastructure, l'étape de la conception graphique et l'étape du développement du contenu, dans la mesure où ce contenu est développé à des fins autres que celles d'assurer la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entité, sont d'une nature similaire à la phase de développement traitée dans IAS 38, paragraphes 57 à 64. Les frais encourus dans ces étapes doivent être inclus dans le coût d'un site web comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle selon le paragraphe 8 de la présente Interprétation, lorsque ces frais peuvent être directement imputés et sont nécessaires à la création, la production ou la préparation du site web pour lui permettre d'être exploité de la manière prévue par la direction. Par exemple, les frais d'achat ou de création du contenu (autre que le contenu qui assure la publicité et la promotion des propres produits et services d'une entité) consacrés spécifiquement à un site web, ou les frais destinés à permettre l'utilisation du contenu (par exemple, une redevance pour acquérir une licence de reproduction) sur le site web, doivent être inclus dans le coût du développement lorsque cette condition est satisfaite. Toutefois, selon IAS 38 paragraphe 71, les frais relatifs à un élément incorporel, qui étaient initialement comptabilisés en charges dans des états financiers antérieurs ne doivent pas, à une date ultérieure, être comptabilisés comme faisant partie du coût d'une immobilisation incorporelle (par exemple, si les coûts d'un droit d'auteur ont été pleinement amortis, et si le contenu est ultérieurement fourni sur un site web).
  - (c) les frais encourus à l'étape du développement du contenu, dans la mesure où ce contenu est développé pour assurer la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entité (par exemple, photographies numériques de produits) doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus selon IAS 38 paragraphe 69(c). Par exemple, lors de la comptabilisation de frais relatifs à des services professionnels pour prendre des photographies numériques des propres produits d'une entité et améliorer leur affichage, les frais doivent être comptabilisés en charges au cours du processus au fur et à mesure de l'obtention des services professionnels et non lorsque les photographies numériques sont affichées sur le site web.
  - (d) la phase d'exploitation commence dès l'achèvement du développement du site web. Les frais encourus à cette étape doivent être comptabilisés en charges au moment où ils sont encourus, sauf s'ils satisfont aux critères de comptabilisation de IAS 38 paragraphe 18.
10. Un site web qui est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle selon le paragraphe 8 de la présente Interprétation doit être évalué après la comptabilisation initiale en appliquant les dispositions de IAS 38 paragraphes 72 à 87. La meilleure estimation de la durée d'utilité d'un site web doit être courte.

Le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié de la façon suivante:

Date d'entrée en vigueur: La présente Interprétation entre en vigueur le 25 mars 2002. Les effets de l'adoption de la présente Interprétation doivent être comptabilisés en appliquant les dispositions transitoires de la version de IAS 38 qui a été publiée en 1998. Par conséquent, lorsqu'un site web ne satisfait pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, mais était antérieurement comptabilisé comme un actif, l'élément doit être décomptabilisé à la date à laquelle la présente Interprétation entre en vigueur. Lorsqu'un site web existe et que les frais consacrés à son développement satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, mais n'étaient pas antérieurement comptabilisés en tant qu'actif, l'immobilisation incorporelle ne doit pas être comptabilisée à la date à laquelle la présente Interprétation entre en vigueur. Lorsqu'un site web existe et que les frais consacrés à son développement satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, ont été antérieurement comptabilisés en tant qu'actif et initialement évalués au coût, le montant initialement comptabilisé est considéré comme ayant été correctement déterminé.

## NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 4

## IFRS 4

**Contrats d'assurance**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-12
Dérivés incorporés	7-9
Décomposition des composantes dépôt	10-12
Comptabilisation et évaluation	13-35
Exemption temporaire à l'application d'autres normes	13-20
Test de suffisance du passif	15-19
Dépréciation d'actifs au titre des cessions en réassurance	20
Changements de méthode comptable	21-30
Taux d'intérêt actuels du marché	24
Poursuite de pratiques existantes	25
Prudence	26
Marges de placements futures	27-29
Comptabilité reflet	30
Contrats d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille	31-33
Éléments de participation discrétionnaire	34-35
Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des contrats d'assurance	34
Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des instruments financiers	35
Informations à fournir	36-39
Explication des montants comptabilisés	36-37
Montant, échéance et incertitude des flux de trésorerie	38-39
Date d'entrée en vigueur et transition	40-45
Informations à fournir	42-44
Nouvelle désignation des actifs financiers	45

**OBJECTIF**

1. L'objectif de la présente Norme est de spécifier l'information financière pour les *contrats d'assurance* devant être établie par toute entité qui émet de tels contrats (définie dans la présente Norme comme un *assureur*) jusqu'à ce que le Board de l'IASB achève la seconde phase de son projet sur les contrats d'assurance. En particulier, la présente Norme impose:
  - (a) des améliorations limitées à la comptabilisation par les assureurs des contrats d'assurance.

## IFRS 4

- (b) de fournir des informations qui identifient et expliquent les montants figurant dans les états financiers d'un assureur résultant de contrats d'assurance et aident les utilisateurs de ces états financiers à comprendre le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs résultant des contrats d'assurance.

## CHAMP D'APPLICATION

2. Une entité doit appliquer la présente Norme aux:
- (a) contrats d'assurance (y compris les *traités de réassurance*) qu'elle émet et aux traités de réassurance qu'elle détient.
  - (b) instruments financiers qu'elle émet avec un *élément de participation discrétionnaire* (voir le paragraphe 35). IAS 32 *Instruments financiers: Informations à fournir et présentation* impose de fournir des informations sur les instruments financiers y compris ceux qui contiennent de telles caractéristiques.
3. La présente Norme ne traite pas d'autres aspects de comptabilisation par les assureurs, tels que la comptabilisation des actifs financiers détenus par les assureurs et les passifs financiers émis par les assureurs (voir IAS 32 et IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*), sauf dans les dispositions transitoires du paragraphe 45.
4. Une entité ne doit pas appliquer la présente Norme aux:
- (a) garanties liées aux produits directement émises par un fabricant, un concessionnaire ou un détaillant (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*).
  - (b) actifs et passifs des employeurs, résultant des régimes d'avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel* et IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*) et aux obligations au titre des prestations de retraite comptabilisées par des régimes à prestations définies (voir IAS 26 *Comptabilité et rapport financier des régimes de retraite*).
  - (c) droits contractuels ou obligations contractuelles qui dépendent de l'utilisation future de ou du droit d'utiliser un élément non financier (par exemple des droits de licence, des redevances, des paiements éventuels au titre de la location et des éléments similaires), ainsi qu'à une garantie de valeur résiduelle du preneur incorporée dans une location-financement (voir IAS 17 *Locations*, IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*).
  - (d) garanties financières qu'une entité consent ou conserve lors du transfert à un tiers d'actifs financiers ou de passifs financiers dans le champ d'application d'IAS 39, que les garanties financières soient décrites comme des garanties financières, des lettres de crédit ou des contrats d'assurance (voir IAS 39).
  - (e) contrepartie éventuelle à payer ou à recevoir lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).
  - (f) *contrats d'assurance directe* que l'entité détient (c'est-à-dire contrats d'assurance directe dans lesquels l'entité est le *titulaire de la police*). Toutefois, une *cédante* doit appliquer la présente Norme aux traités de réassurance qu'elle détient.
5. Par souci de commodité, la présente Norme décrit toute entité qui émet un contrat d'assurance en tant qu'assureur, que l'émetteur soit ou non considéré comme un assureur à des fins juridiques ou de surveillance.
6. Un traité de réassurance est un type de contrat d'assurance. En conséquence, toutes les références aux contrats d'assurance mentionnées dans la présente Norme s'appliquent également aux traités de réassurance.

*Dérivés incorporés*

IFRS 4

7. IAS 39 impose à une entité de séparer certains dérivés incorporés de leur contrat hôte, de les évaluer à leur *juste valeur* et d'inclure en résultat les variations de leur juste valeur. IAS 39 s'applique aux dérivés incorporés dans un contrat d'assurance sauf si le dérivé incorporé est lui-même un contrat d'assurance.
8. Par dérogation aux dispositions d'IAS 39, un assureur n'a pas besoin de séparer et d'évaluer à la juste valeur, l'option de rachat pour un montant fixe (ou pour un montant basé sur un montant fixe et sur un taux d'intérêt) d'un contrat d'assurance, détenue par un titulaire de police même si le prix d'exercice diffère de la valeur comptable du *passif d'assurance* hôte. Toutefois, la disposition d'IAS 39 s'applique à une option de vente ou à une option de rachat immédiat incorporée dans un contrat d'assurance si la valeur de rachat varie en fonction d'une variable financière (telle qu'un cours ou un indice d'instruments de capitaux propres ou de marchandises), ou d'une variable non-financière qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat. De plus, cette disposition s'applique aussi si la capacité du titulaire d'exercer une option de vente ou option de rachat immédiate est déclenchée par un changement de cette variable (par exemple, une option de vente qui peut être exercée si un indice boursier atteint un niveau spécifique).
9. Le paragraphe 8 s'applique également aux options de rachat d'un instrument financier contenant un élément de participation discrétionnaire.

*Décomposition des composantes «dépôt»*

10. Certains contrats d'assurance contiennent à la fois une composante «assurance» et une *composante «dépôt»*. Dans certains cas, un assureur est tenu de *décomposer* ces composantes ou est autorisé à le faire:
  - (a) la décomposition est imposée si les deux conditions suivantes sont satisfaites:
    - (i) l'assureur peut évaluer la composante «dépôt» (y compris toute option de rachat incorporée) séparément (c'est-à-dire sans prendre en compte la composante «assurance»).
    - (ii) les méthodes comptables de l'assureur ne lui imposent pas par ailleurs de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante «dépôt».
  - (b) la décomposition est permise, mais n'est pas imposée, si l'assureur peut évaluer séparément la composante «dépôt» comme dans (a) (i) mais ses méthodes comptables lui imposent de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante «dépôt», quelle que soit la base utilisée pour évaluer ces droits et ces obligations.
  - (c) la décomposition est interdite si un assureur ne peut pas évaluer séparément la composante «dépôt» comme dans (a)(i).
11. Ce qui suit est un exemple d'un cas dans lequel les méthodes comptables de l'assureur ne lui imposent pas de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante de dépôt. Une cédante reçoit une indemnisation pour pertes d'un *réassureur*, mais le contrat oblige la cédante à rembourser l'indemnisation au cours des années à venir. Cette obligation est générée par une composante «dépôt». Si les méthodes comptables de la cédante lui permettent par ailleurs de comptabiliser l'indemnisation comme un produit sans comptabiliser l'obligation qui en résulte, la décomposition est nécessaire.
12. Pour décomposer un contrat, un assureur doit:
  - (a) appliquer la présente Norme à la composante «assurance».
  - (b) appliquer IAS 39 à la composante «dépôt».

## IFRS 4

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

*Exemption temporaire à l'application d'autres normes*

13. Les paragraphes 10 à 12 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* spécifient les critères qu'une entité doit utiliser pour élaborer une méthode comptable si aucune Norme ne s'applique spécifiquement à un élément. Toutefois, la présente Norme exempte un assureur d'appliquer ces critères à ses méthodes comptables en ce qui concerne:
- (a) les contrats d'assurance qu'il émet (y compris les coûts d'acquisition correspondants et les immobilisations incorporelles liées, telles que celles décrites aux paragraphes 31 et 32);
  - et
  - (b) les traités de réassurance qu'il détient.
14. Néanmoins, la présente Norme n'exempte pas un assureur de certaines implications des critères stipulés aux paragraphes 10 à 12 d'IAS 8. De manière spécifique, un assureur:
- (a) ne doit pas comptabiliser comme un passif des provisions au titre de demandes d'indemnisation éventuelles futures, si ces demandes sont générées par des contrats d'assurance ne sont pas encore souscrits à la date de reporting (telles que les provisions pour risque de catastrophe et les provisions pour égalisation).
  - (b) doit effectuer le *test de suffisance du passif* décrit aux paragraphes 15 à 19.
  - (c) doit sortir un passif d'assurance (ou une partie d'un passif d'assurance) de son bilan, si et seulement s'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est acquittée ou annulée ou a expiré.
  - (d) ne doit pas compenser:
    - (i) des *actifs au titre des cessions en réassurance* avec les passifs d'assurance correspondants;
    - ou
    - (ii) les produits ou les charges provenant de traités de réassurance avec les charges ou les produits résultant des contrats d'assurance correspondants.
  - (e) doit examiner si ses actifs au titre des cessions en réassurance sont dépréciés (voir le paragraphe 20).

*Test de suffisance du passif*

15. **Un assureur doit évaluer à chaque date de reporting si ses passifs d'assurance comptabilisés sont suffisants, en utilisant les estimations actuelles de flux de trésorerie futurs générées par ses contrats d'assurance. Si cette évaluation indique que la valeur comptable de ses passifs d'assurance (diminuée des coûts d'acquisition différés correspondants et des immobilisations incorporelles liées, tels que celles traitées aux paragraphes 31 et 32) est insuffisante au regard des flux de trésorerie futurs estimés, l'insuffisance totale doit être comptabilisée en résultat.**
16. Si un assureur effectue un test de suffisance du passif qui satisfait à des dispositions minimales spécifiées, la présente Norme n'impose aucune autre contrainte. Les contraintes minimales sont les suivantes:
- (a) Le test prend en considération les estimations actuelles de tous les flux de trésorerie contractuels et des flux de trésorerie liés, tels que les coûts de traitement des demandes d'indemnisation, ainsi que les flux de trésorerie résultant d'options et de garanties incorporées.
  - (b) Si le test indique que le passif est insuffisant, l'insuffisance totale est comptabilisée en résultat.



17. Si les méthodes comptables d'un assureur n'imposent pas de test de suffisance du passif qui satisfait aux dispositions minimales du paragraphe 16, l'assureur doit:
- (a) déterminer la valeur comptable des passifs d'assurance concernés (\*) diminuée de la valeur comptable de:
    - (i) tous les coûts d'acquisition différés correspondants;
    - et
    - (ii) toutes les immobilisations incorporelles liées, telles que celles acquises lors d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille (voir les paragraphes 31 et 32). Toutefois, les actifs au titre des cessions en réassurance liés ne sont pas pris en compte car un assureur les comptabilise séparément (voir le paragraphe 20).
  - (b) déterminer si le montant décrit dans (a) est inférieur à la valeur comptable qui serait nécessaire si les passifs d'assurance concernés étaient dans le champ d'application d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. S'il est inférieur, l'assureur doit comptabiliser la totalité de la différence en résultat et diminuer la valeur comptable des coûts d'acquisition correspondants ou des immobilisations incorporelles liées ou augmenter la valeur comptable des passifs d'assurance concernés.
18. Si le test de suffisance du passif d'un assureur satisfait aux dispositions minimales du paragraphe 16, le test est appliqué au niveau de regroupement spécifié dans ce test. Si le test de suffisance du passif ne satisfait pas à ces dispositions minimales, la comparaison décrite au paragraphe 17 doit être effectuée au niveau d'un portefeuille de contrats soumis à des risques largement similaires et gérés ensemble comme un portefeuille unique.
19. Le montant décrit au paragraphe 17(b) (c'est-à-dire le résultat de l'application d'IAS 37) doit refléter les marges d'investissement futures (voir les paragraphes 27 à 29) si, et seulement si, le montant décrit au paragraphe 17 (a) reflète aussi ces marges.

#### Dépréciation d'actifs au titre des cessions en réassurance

20. Si un actif de réassurance d'une cédante est déprécié, la cédante doit réduire sa valeur comptable en conséquence et comptabiliser en résultat cette perte de valeur. Un actif au titre des cessions en réassurance est déprécié si, et seulement si:
- (a) il existe des preuves tangibles, par suite d'un événement qui est survenu après la comptabilisation initiale de l'actif au titre des cessions en réassurance, que la cédante peut ne pas recevoir tous les montants qui lui sont dus aux termes du contrat;
  - et
  - (b) cet événement a un impact évaluable de façon fiable sur les montants que la cédante recevra du réassureur.

#### Changements de méthode comptable

21. Les paragraphes 22 à 30 s'appliquent à la fois aux changements effectués par un assureur qui applique déjà les Normes, et à ceux effectués par un assureur qui adopte les Normes pour la première fois.
22. **Un assureur peut changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance si, et seulement si, pour les besoins de prise de décision économique des utilisateurs, le changement rend les états financiers plus pertinents et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Un assureur doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères d'IAS 8.**

(\*) Les passifs d'assurance concernés sont les passifs d'assurance (et les coûts d'acquisition différés liés ainsi que les immobilisations incorporelles liées) au titre desquels les méthodes comptables de l'assureur n'imposent pas de test de suffisance du passif répondant aux dispositions minimales du paragraphe 16.

**IFRS 4**

23. Pour justifier le changement de ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance, un assureur doit montrer que le changement conduit à ce que ses états financiers répondent mieux aux critères d'IAS 8, mais il n'est pas nécessaire que le changement assure une conformité totale avec ces critères. Les questions spécifiques suivantes sont discutées ci-dessous:
- (a) taux d'intérêt actuels (voir le paragraphe 24);
  - (b) poursuite de pratiques existantes (paragraphe 25);
  - (c) prudence (paragraphe 26);
  - (d) marges d'investissement futures (paragraphe 27 à 29);
- et
- (e) comptabilité reflet (paragraphe 30).

**Taux d'intérêt actuels du marché**

24. Un assureur est autorisé à, mais n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables afin d'évaluer de nouveau des passifs d'assurance désignés (\*) pour refléter les taux d'intérêt actuels du marché et comptabiliser les variations d'évaluation de ces passifs en résultat. Simultanément, il peut aussi introduire des méthodes comptables qui exigent l'usage d'autres estimations et hypothèses actuelles relatives aux passifs désignés. Le choix prévu au présent paragraphe permet à un assureur de changer ses méthodes comptables en ce qui concerne des passifs désignés, sans appliquer ces méthodes de manière cohérente à tous les passifs similaires comme le requiert par ailleurs IAS 8. Si un assureur fait ce choix pour certains de ces passifs, il doit continuer à appliquer les taux d'intérêt actuels du marché (et, s'il y a lieu, les autres estimations et hypothèses actuelles) de manière cohérente, pour toutes les périodes, à tous ces passifs jusqu'à leur extinction.

**Poursuite de pratiques existantes**

25. Un assureur peut poursuivre les pratiques suivantes, mais l'introduction de l'une quelconque d'entre elles ne satisfait pas aux dispositions du paragraphe 22:
- (a) évaluation des passifs d'assurance sur une base non actualisée.
  - (b) évaluation des droits contractuels aux futurs honoraires de gestion des placements à un montant qui excède leur juste valeur, telle qu'impliquée résultant de la comparaison avec les honoraires actuels demandés par d'autres acteurs du marché pour des services similaires. Il est probable que la juste valeur à l'origine de ces droits contractuels est égale aux coûts payés pour l'acquisition et la mise en place des contrats, sauf si les futurs honoraires de gestion de placements et les coûts liés ne sont pas en phase avec des données de marché comparables.
  - (c) l'utilisation de méthodes comptables non uniformes pour les contrats d'assurance (et pour les coûts d'acquisition correspondants ainsi que pour les immobilisations incorporelles liées, s'il y a lieu) des filiales, sauf comme autorisé par le paragraphe 24. Si ces méthodes comptables ne sont pas uniformes, un assureur peut les modifier si la modification ne les rend pas plus diverses et satisfait également aux autres dispositions de la présente Norme.

**Prudence**

26. Un assureur n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance pour éliminer une prudence excessive. Toutefois, si un assureur évalue déjà ses contrats d'assurance avec une prudence suffisante, il ne doit pas introduire de prudence supplémentaire.

(\*) Dans ce paragraphe, les passifs d'assurance incluent les coûts d'acquisition différés correspondants et les immobilisations incorporelles correspondantes, telles que celles traitées aux paragraphes 31 et 32.

## Marges de placements futures

IFRS 4

27. Un assureur n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance pour éliminer les marges de placements futures. Toutefois, il existe une présomption réfutable que les états financiers d'un assureur deviendront moins pertinents et moins fiables s'il introduit une méthode comptable qui reflète les marges de placement futures dans l'évaluation des contrats d'assurance sauf si ces marges affectent les paiements contractuels. Deux exemples de méthodes comptables qui reflètent ces marges sont:
- (a) l'utilisation d'un taux d'actualisation qui reflète le rendement estimé des actifs de l'assureur;
- ou
- (b) la projection des rendements de ces actifs à un taux de rendement estimé avec actualisation de ces rendements projetés à un taux différent et l'inclusion du résultat dans l'évaluation du passif.
28. Un assureur peut surmonter la présomption réfutable décrite au paragraphe 27 si, et seulement si, les autres composantes d'un changement de méthodes comptables accroissent suffisamment la pertinence et la fiabilité de ses états financiers pour l'emporter sur la diminution de pertinence et de fiabilité causée par la prise en compte de marges de placement futures. Par exemple, supposons que les méthodes comptables existantes d'un assureur relatives à des contrats d'assurance impliquent des hypothèses excessivement prudentes fixées à l'origine et un taux d'actualisation prescrit par des autorités de réglementation sans référence directe aux conditions du marché, et ne tiennent pas compte de certaines options et garanties incorporées. L'assureur pourrait rendre ses états financiers plus pertinents et pas moins fiables en basculant vers les principes comptables orientés vers l'investisseur, qui sont largement utilisés et qui impliquent:
- (a) des estimations et hypothèses actuelles;
  - (b) un ajustement raisonnable (mais pas d'une prudence excessive) pour refléter le risque et l'incertitude;
  - (c) des évaluations qui reflètent à la fois la valeur intrinsèque et la valeur temps des options et garanties incorporées;
- et
- (d) un taux d'actualisation de marché actuel, même si ce taux d'actualisation reflète le rendement estimé des actifs de l'assureur.
29. Dans certaines approches d'évaluation, le taux d'actualisation est utilisé pour déterminer la valeur actualisée d'une marge future. Cette marge est ensuite affectée à différentes périodes à l'aide d'une formule. Dans ces approches, le taux d'actualisation n'affecte qu'indirectement l'évaluation du passif. En particulier, l'utilisation d'un taux d'actualisation moins approprié a un effet limité ou n'a aucun effet sur l'évaluation du passif à l'origine. Toutefois, dans d'autres approches, le taux d'actualisation détermine directement l'évaluation du passif. Dans ce dernier cas, l'introduction d'un taux d'actualisation fondé sur des actifs ayant un impact plus important, il est hautement improbable qu'un assureur puisse surmonter la présomption réfutable décrite au paragraphe 27.

## Comptabilité reflet

30. Dans certains modèles comptables, les plus-values ou moins-values réalisées sur les actifs d'un assureur ont un effet direct sur l'évaluation de certains ou de la totalité (a) de ses passifs d'assurances, (b) des coûts d'acquisition différés correspondants et (c) des immobilisations incorporelles liées, tels que celles décrites aux paragraphes 31 et 32. Un assureur est autorisé à, mais n'est pas tenu de, changer de méthodes comptables afin qu'une plus-value ou une moins-value comptabilisée mais latente sur un actif affecte ces évaluations de la même façon que le fait une plus-value ou une moins-value réalisée. L'ajustement correspondant du passif d'assurance (ou des coûts d'acquisition différés ou des immobilisations incorporelles) doit être comptabilisé en capitaux propres si, et seulement si, les plus-values ou moins-values non réalisées sont directement comptabilisées en capitaux propres. Cette pratique est parfois décrite comme «une comptabilité reflet».

## IFRS 4

*Contrats d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille*

31. Pour se conformer à IFRS 3 *Regroupement d'entreprises*, un assureur doit, à la date d'acquisition, évaluer à leur juste valeur les passifs d'assurance assumés et les *actifs au titre de contrats d'assurance* acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Toutefois, un assureur est autorisé à, mais non tenu d'utiliser une présentation développée qui scinde la juste valeur des contrats d'assurance acquis en deux composantes:
- (a) un passif évalué selon les méthodes comptables de l'assureur relatives aux contrats d'assurance qu'il émet;
  - et
  - (b) une immobilisation incorporelle, représentant la différence entre (i) la juste valeur des droits d'assurance contractuels acquis et des obligations d'assurance prises en charge et (ii) le montant décrit à l'alinéa (a). L'évaluation ultérieure de cet actif doit être cohérente avec l'évaluation du passif d'assurance correspondant.
32. Un assureur qui acquiert un portefeuille de contrats d'assurance peut appliquer la présentation développée décrite au paragraphe 31.
33. Les immobilisations incorporelles décrites aux paragraphes 31 et 32 sont exclues du champ d'application d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs* et d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Toutefois, IAS 36 et IAS 38 s'appliquent aux listes clients et aux relations clients qui reflètent le potentiel de contrats futurs qui ne font pas partie des droits d'assurance contractuels et des obligations d'assurance contractuelles existants à la date du regroupement d'entreprises ou du transfert de portefeuille.

*Éléments de participation discrétionnaire*

## Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des contrats d'assurance

34. Certains contrats d'assurance contiennent un élément de participation discrétionnaire ainsi qu'un *élément garanti*. L'émetteur d'un tel contrat:
- (a) peut, mais n'est pas tenu de, comptabiliser l'élément garanti séparément de l'élément de participation discrétionnaire. Si l'émetteur ne les comptabilise pas séparément, il doit classer le contrat dans son ensemble comme un passif. Si l'émetteur les classe séparément, il doit classer l'élément garanti comme un passif.
  - (b) doit, s'il comptabilise l'élément de participation discrétionnaire séparément de l'élément garanti, classer cet élément soit comme un passif, soit comme une composante de capitaux propres séparée. La présente Norme ne spécifie pas comment l'émetteur détermine si cet élément est un passif ou fait partie des capitaux propres. L'émetteur peut ventiler cet élément en une composante «passif» et une composante «capitaux propres» et doit appliquer une méthode comptable cohérente pour cette ventilation. L'émetteur ne doit pas classer cet élément dans une catégorie intermédiaire qui n'est ni un passif, ni des capitaux propres.
  - (c) peut comptabiliser en produits toutes les primes reçues sans séparer la part liée à la composante «capitaux propres». Les changements en résultant qui affectent l'élément garanti et la partie de l'élément de participation discrétionnaire classée comme un passif doivent être comptabilisés en résultat. Si l'élément de participation discrétionnaire est en tout ou partie classé en capitaux propres, une quote-part du résultat peut être attribuable à cet élément (de la même façon qu'une quote-part peut être attribuable aux intérêts minoritaires). L'émetteur doit comptabiliser, la quote-part du résultat attribuable à toute composante de capitaux propres d'un élément de participation discrétionnaire comme une répartition du résultat, non comme une charge ou un produit (voir IAS 1 *Présentation des états financiers*).
  - (d) doit si le contrat contient un dérivé incorporé dans le champ d'application d'IAS 39, appliquer IAS 39 à ce dérivé incorporé.
  - (e) doit pour tous les aspects non décrits aux paragraphes 14 à 20 et 34(a) (d), poursuivre l'application de ses méthodes comptables existantes relatives à de tels contrats, sauf s'il change ces méthodes comptables en conformité avec les dispositions des paragraphes 21 à 30.

## Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des instruments financiers

IFRS 4

35. Les dispositions du paragraphe 34 s'appliquent également à un instrument financier qui contient un élément de participation discrétionnaire. De plus:
- (a) si l'émetteur classe la totalité de l'élément de participation discrétionnaire en tant que passif, il doit appliquer au contrat dans son ensemble (c'est-à-dire à la fois à l'élément garanti et à l'élément de participation discrétionnaire) le test de suffisance du passif stipulé aux paragraphes 15 à 19. L'émetteur n'est pas tenu de déterminer le montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti.
  - (b) si l'émetteur classe tout ou partie de cet élément en tant que composante «capitaux propres» séparée, le passif comptabilisé pour l'ensemble du contrat ne doit pas être inférieur au montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti. Ce montant doit inclure la valeur intrinsèque de l'option de rachat du contrat, mais n'a pas à inclure sa valeur temps si le paragraphe 9 exempte cette option de l'évaluation à la juste valeur. L'émetteur n'est pas tenu d'indiquer le montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti, et n'est pas non plus tenu de présenter ce montant séparément. De plus, l'émetteur n'est pas tenu de déterminer ce montant si le passif total comptabilisé est nettement supérieur.
  - (c) bien que ces contrats soient des instruments financiers, l'émetteur peut continuer à comptabiliser en produits les primes relatives à ces contrats et à comptabiliser en charges l'augmentation consécutive de la valeur comptable du passif.

## INFORMATIONS À FOURNIR

*Explication des montants comptabilisés*

36. **Un assureur doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants générés par les contrats d'assurance figurant dans ses états financiers.**
37. Pour se conformer au paragraphe 36, un assureur doit fournir les informations suivantes:
- (a) ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance et aux actifs, passifs, produits et charges liés.
  - (b) les actifs, passifs, produits et charges comptabilisés (et, s'il présente son tableau des flux de trésorerie en utilisant la méthode directe, les flux de trésorerie) générés par les contrats d'assurance. De plus, si l'assureur est une cédante, il doit fournir les informations suivantes:
    - (i) les profits et les pertes comptabilisés en résultat lors de l'achat de réassurance;
    - et
    - (ii) si la cédante diffère et amortit les profits et pertes générés lors de l'achat de réassurance, l'amortissement pour la période et les montants restants à amortir au début et à la fin de la période.
  - (c) la procédure utilisée pour déterminer les hypothèses qui ont le plus grand impact sur l'évaluation des montants comptabilisés décrits à l'alinéa (b). Si cela est praticable, un assureur doit donner également des informations quantifiées sur ces hypothèses.
  - (d) l'effet des variations des hypothèses utilisées pour évaluer les actifs au titre des contrats d'assurance et les passifs d'assurance en distinguant l'effet de chaque variation ayant un effet significatif sur les états financiers.
  - (e) les rapprochements des variations des passifs d'assurance, des actifs au titre des cessions en réassurance et, s'il y a lieu, des coûts d'acquisition différés qui leur sont liés.

**IFRS 4**

*Montant, échéance et incertitude des flux de trésorerie*

38. **Un assureur doit fournir des informations qui aident les utilisateurs à comprendre le montant, l'échéance et l'incertitude des flux de trésorerie futurs générés par les contrats d'assurance.**
39. Pour se conformer au paragraphe 38, un assureur doit fournir les informations suivantes:
- (a) ses objectifs de gestion des risques résultant des contrats d'assurance et ses méthodes pour atténuer ces risques.
  - (b) les termes et conditions des contrats d'assurance qui ont un effet significatif sur le montant, l'échéance et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'assureur.
  - (c) des informations sur le *risque d'assurance* (tant avant qu'après l'atténuation du risque par la réassurance), y compris des informations sur:
    - (i) la sensibilité du résultat et des capitaux propres à des changements dans les variables qui les affectent de façon significative.
    - (ii) les concentrations du risque d'assurance.
    - (iii) les demandes d'indemnisation réelles comparées aux estimations précédentes (c'est-à-dire développement des demandes d'indemnisation). Les informations à fournir sur le développement des demandes d'indemnisation doivent remonter à la première période au cours de laquelle est survenue une demande significative et pour laquelle il existe encore une incertitude sur le montant et l'échéance des paiements sans qu'il soit nécessaire de remonter à plus de dix ans. Un assureur n'est pas tenu de fournir ces informations pour les demandes d'indemnisation pour lesquelles l'incertitude sur le montant et l'échéance des paiements des demandes d'indemnisation est habituellement levée dans le délai d'un an.
  - (d) les informations sur le risque de taux d'intérêt et le risque de crédit qu'IAS 32 imposerait si les contrats d'assurance relevaient d'IAS 32.
  - (e) des informations sur les expositions au risque de taux d'intérêt ou au risque de marché générés par des dérivés incorporés contenus dans un contrat d'assurance hôte si l'assureur n'est pas tenu d'évaluer et n'évalue pas les dérivés incorporés à la juste valeur.

**DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION**

40. Les dispositions transitoires des paragraphes 41 à 45 s'appliquent tant à une entité qui applique déjà les Normes lorsqu'elle applique la présente Norme pour la première fois qu'à une entité qui applique les Normes pour la première fois (premier adoptant).
41. Une entité doit appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer.

*Informations à fournir*

42. Une entité n'est pas tenue d'appliquer les dispositions de la présente Norme relatives aux informations à fournir et relatives aux informations comparatives concernant les périodes annuelles ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, sauf en ce qui concerne les informations imposées par le paragraphe 37(a) et (b) sur les méthodes comptables, et sur les actifs, les passifs, les produits et les charges comptabilisés (ainsi que les flux de trésorerie si la méthode directe est utilisée).
43. S'il est impraticable d'appliquer une disposition particulière des paragraphes 10 à 35 aux informations comparatives qui se rapportent aux périodes annuelles ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, une entité doit l'indiquer. L'application du test de suffisance du passif (paragraphes 15 à 19) à de telles informations comparatives peut être parfois impraticable, mais il est hautement improbable qu'il soit impraticable d'appliquer d'autres dispositions des paragraphes 10 à 35 à ces informations comparatives. IAS 8 explique le terme «impraticable».

44. En appliquant le paragraphe 39(c)(iii), une entité n'est pas tenue de présenter des informations sur le développement des demandes d'indemnisation survenues plus de cinq ans avant la fin du premier exercice auquel s'applique la présente Norme. De plus, s'il est impraticable, pour une entité appliquant pour la première fois la présente Norme, de préparer des informations sur le développement de demandes d'indemnisation survenues avant l'ouverture de la période la plus ancienne au titre de laquelle une entité présente des informations comparatives complètes et conformes à la présente Norme, cette entité doit l'indiquer.

*Nouvelle désignation des actifs financiers*

45. Lorsqu'un assureur modifie ses méthodes comptables relatives aux passifs d'assurance, il est autorisé à, mais non tenu de, reclasser certains ou la totalité de ses actifs financiers à «la juste valeur par le biais du résultat». Ce reclassement est autorisé si un assureur change de méthodes comptables lorsqu'il applique pour la première fois la présente Norme et s'il effectue ultérieurement un changement de méthode autorisé par le paragraphe 22. Le reclassement est un changement de méthode comptable et IAS 8 s'applique.
-

## IFRS 4

## ANNEXE A

## Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la Norme.

<b>cédant, cédante</b>	Le <b>titulaire de la police</b> dans un <b>traité de réassurance</b> .
<b>composante «dépôt»</b>	Une composante contractuelle qui n'est pas comptabilisée comme un dérivé selon IAS 39 et entrerait dans le champ d'application d'IAS 39 si elle était un instrument séparé.
<b>contrat d'assurance directe</b>	Un <b>contrat d'assurance</b> qui n'est pas un <b>contrat de réassurance</b> .
<b>élément de participation discrétionnaire</b>	Droit contractuel de recevoir, en tant que supplément aux <b>prestations garanties</b> , des prestations complémentaires: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) qui devraient probablement représenter une quote-part importante du total des avantages contractuels;</li> <li>(b) dont le montant ou l'échéance est contractuellement à la discrétion de l'émetteur;</li> </ul> <p style="text-align: center;">et</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) qui sont contractuellement fondées sur: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la performance d'un ensemble défini de contrats ou d'un type de contrat spécifié;</li> <li>(ii) les rendements de placements réalisés et/ou latents d'un portefeuille d'actifs spécifiés détenus par l'émetteur;</li> </ul> <p style="text-align: center;">ou</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(iii) le résultat de la société, d'un fonds ou d'une autre entité qui émet le contrat.</li> </ul> </li> </ul>
<b>juste valeur</b>	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
<b>risque financier</b>	Le risque d'une variation future possible d'un ou de plusieurs des éléments suivants: taux d'intérêt spécifié, prix d'un instrument financier, prix d'une marchandise, taux de change, indice de prix ou de taux, notation de crédit ou indice de crédit ou autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non-financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat.
<b>prestations garanties</b>	Paiements ou autres prestations sur lesquels un <b>titulaire de police</b> ou investisseur particulier a un droit inconditionnel qui n'est pas soumis contractuellement à la discrétion de l'émetteur.
<b>élément garanti</b>	Une obligation de payer des <b>prestations garanties</b> , incluse dans un contrat qui contient un élément de participation discrétionnaire.
<b>actif au titre des contrats d'assurance</b>	Les droits contractuels nets d'un <b>assureur</b> selon un <b>contrat d'assurance</b> .
<b>contrat d'assurance</b>	Un contrat selon lequel une partie (l' <b>assureur</b> ) accepte un <b>risque d'assurance</b> significatif d'une autre partie (le <b>titulaire de la police</b> ) en convenant d'indemniser le titulaire de la police si un événement futur incertain spécifié (l' <b>événement assuré</b> ) affecte de façon défavorable le titulaire de la police. (Voir l'Annexe B pour des commentaires sur cette définition.)
<b>passif d'assurance</b>	Les obligations contractuelles nettes d'un <b>assureur</b> selon un <b>contrat d'assurance</b> .
<b>risque d'assurance</b>	Risque, autre que le <b>risque financier</b> , transféré du titulaire d'un contrat à l'émetteur.
<b>événement assuré</b>	Un événement futur incertain couvert par un <b>contrat d'assurance</b> et qui crée un <b>risque d'assurance</b> .



<b>assureur</b>	La partie qui a une obligation selon un <b>contrat d'assurance</b> d'indemniser le <b>titulaire d'une police</b> si un <b>événement assuré</b> survient.
<b>test de suffisance du passif</b>	Une appréciation afin de déterminer si la valeur comptable d'un <b>passif d'assurance</b> doit être augmentée (ou si la valeur comptable des coûts d'acquisition différés correspondants ou des immobilisations incorporelles liées doit être diminuée), sur la base d'une revue d'un examen des flux de trésorerie futurs.
<b>titulaire de la police</b>	Une partie qui a un droit à indemnisation selon un <b>contrat d'assurance</b> si un <b>événement assuré</b> survient.
<b>actifs au titre des cessions en réassurance</b>	Les droits contractuels nets d'une <b>cédante</b> selon un <b>traité de réassurance</b> .
<b>traité de réassurance</b>	Un <b>contrat d'assurance</b> émis par un <b>assureur</b> (le <b>réassureur</b> ) pour indemniser un autre assureur (la <b>cédante</b> ) au titre de pertes sur un ou plusieurs contrats émis par la cédante.
<b>réassureur</b>	La partie qui a une obligation selon un <b>traité de réassurance</b> d'indemniser une <b>cédante</b> si un <b>événement assuré</b> survient.
<b>décomposer</b>	Comptabiliser les composantes d'un contrat comme si elles étaient des contrats séparés.

---

## IFRS 4

## ANNEXE B

**Définition d'un contrat d'assurance**

La présente annexe fait partie intégrante de la Norme.

- B1 La présente annexe donne des commentaires sur la définition d'un contrat d'assurance figurant dans l'annexe A. Elle traite des questions suivantes:
- (a) le terme «événement futur incertain» (paragraphe B2 à B4);
  - (b) paiements en nature (paragraphe B5 à B7);
  - (c) risque d'assurance et autres risques (paragraphe B8 à B17);
  - (d) exemples de contrats d'assurance (paragraphe B18 à B21);
  - (e) risques d'assurance significatifs (paragraphe B22 à B28);
- et
- (f) variations du niveau du risque d'assurance (paragraphe B29 et B30).

**Événement futur incertain**

- B2 L'incertitude (ou le risque) est l'essence d'un contrat d'assurance. En conséquence, au moins un des éléments suivants est incertain à l'origine d'un contrat d'assurance:
- (a) savoir si un *événement assuré* surviendra;
  - (b) quand il surviendra;
- ou
- (c) quelle somme l'assureur sera tenu de payer s'il survient.
- B3 Dans certains contrats d'assurance, l'événement assuré est la découverte d'une perte pendant la durée du contrat, même si la perte résulte d'un événement qui s'est produit avant le démarrage du contrat. Dans d'autres contrats d'assurance, l'événement assuré est un événement qui survient pendant la durée du contrat, même si la perte qui en résulte est découverte après la fin de la durée du contrat.
- B4 Certains contrats d'assurance couvrent des événements qui se sont déjà produits, mais dont l'effet financier est encore incertain. Un exemple est un traité de réassurance qui couvre l'assureur direct contre le développement défavorable de demandes d'indemnisation déjà déclarées par les titulaires de polices. Dans de tels contrats, l'événement assuré est la découverte du coût final de ces demandes d'indemnisation.

**Paiements en nature**

- B5 Certains contrats d'assurance imposent ou permettent que les paiements soient effectués en nature. Un exemple est lorsque l'assureur remplace directement un article volé au lieu de rembourser le titulaire de la police. Un autre exemple est lorsqu'un assureur utilise ses propres hôpitaux et son propre personnel médical pour assurer les services médicaux couverts par les contrats.

- B6 Certains contrats de services à redevances forfaitaires dans lesquels le niveau de service dépend d'un événement incertain satisfont à la définition d'un contrat d'assurance dans la présente Norme mais, dans certains pays, ils ne sont pas réglementés en tant que contrats d'assurance. Un exemple est un contrat de maintenance en vertu duquel le prestataire de services convient de réparer un équipement spécifié à la suite d'un fonctionnement défectueux. La rémunération forfaitaire au titre des services est fondée sur le nombre attendu de fonctionnements défectueux, mais il est incertain qu'une machine particulière tombe en panne. Le fonctionnement défectueux de l'équipement affecte son propriétaire de façon défavorable et le contrat indemnise le propriétaire (en nature, plutôt qu'en numéraire). Un autre exemple est un contrat de services de dépannage de voitures, dans lequel le prestataire convient, en échange d'une redevance annuelle forfaitaire, de fournir une assistance routière ou de remorquer la voiture jusqu'au garage le plus proche. Ce dernier contrat pourrait répondre à la définition d'un contrat d'assurance même si le prestataire n'accepte pas d'effectuer les réparations ou de remplacer les pièces.
- B7 L'application de la présente Norme aux contrats décrits au paragraphe B6 n'est probablement pas une tâche plus lourde que l'application des IFRS qui s'appliqueraient si de tels contrats n'étaient pas dans le champ d'application de la présente Norme.
- (a) Il est improbable qu'il y ait des passifs significatifs au titre des fonctionnements défectueux et des pannes qui se sont déjà produits.
- (b) Si IAS 18 *Produits des activités ordinaires* s'appliquait, le prestataire de services comptabiliserait les produits en faisant référence au degré d'avancement (et sous réserve d'autres critères spécifiés). Cette approche est acceptable également selon la présente Norme, qui permet au prestataire de services (i) de continuer à appliquer ses méthodes comptables relatives à ces contrats sauf si elles impliquent des pratiques interdites par le paragraphe 14 et (ii) d'améliorer ses méthodes comptables si les paragraphes 22 à 30 l'autorisent à le faire.
- (c) Le prestataire de services examine si le coût nécessaire pour satisfaire à son obligation contractuelle de fournir des services excède les produits reçus à l'avance. Pour ce faire, il effectue le test de suffisance du passif décrit aux paragraphes 15 à 19 de la présente Norme. Si la présente Norme ne s'appliquait pas à ces contrats, le prestataire de services appliquerait IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si les contrats sont déficitaires.
- (d) En ce qui concerne ces contrats, il est improbable que les dispositions de la présente Norme en matière d'informations à fournir dans la présente Norme accroissent de manière importante les informations imposées par d'autres Normes.

#### Distinction entre le risque d'assurance et les autres risques

- B8 La définition d'un contrat d'assurance fait référence au risque d'assurance que la présente Norme définit comme le risque, autre que le *risque financier*, transféré du titulaire d'un contrat à l'émetteur. Un contrat qui expose l'émetteur au risque financier sans qu'il existe un risque d'assurance significatif n'est pas un contrat d'assurance.
- B9 La définition du risque financier dans l'Annexe A inclut une liste de variables financières et non-financières. Cette liste inclut des variables non-financières qui ne sont pas spécifiques à une des parties au contrat, telles qu'un indice de pertes subies suite à un tremblement de terre dans une région particulière ou un indice de températures dans une ville particulière. Elle exclut des variables non-financières spécifiques à une des parties au contrat, telles que la survenance ou la non-survenance d'un incendie qui endommage ou détruit un actif de cette partie. De plus, le risque de variations de la juste valeur d'un actif non-financier n'est pas un risque financier si la juste valeur reflète non seulement les variations des prix de marché de ces actifs (variable financière) mais aussi l'état d'un actif non-financier spécifique détenu par une des parties au contrat (variable non-financière). Par exemple, si une garantie de la valeur résiduelle d'une voiture spécifique expose le garant au risque de modifications de l'état physique de la voiture, ce risque est un risque d'assurance, pas un risque financier.
- B10 Certains contrats exposent l'émetteur au risque financier, qui s'ajoute à un risque d'assurance significatif. Par exemple, de nombreux contrats d'assurance-vie garantissent à la fois un taux de rendement minimum aux titulaires de polices (créant un risque financier) et promettent un capital en cas de décès qui parfois excède de manière significative le solde du compte du titulaire de la police (créant un risque d'assurance sous la forme du risque de mortalité). De tels contrats sont des contrats d'assurance.

## IFRS 4

- B11 En vertu de certains contrats, un événement assuré déclenche le paiement d'un montant lié à un indice de prix. De tels contrats sont des contrats d'assurance, à condition que le paiement qui dépend de l'événement assuré puisse être significatif. Par exemple, une rente viagère liée à un indice du coût de la vie transfère un risque d'assurance car le paiement est déclenché par un événement incertain – la survie du bénéficiaire de la rente. Le lien à l'indice des prix est un dérivé incorporé, mais il transfère également un risque d'assurance. Si le transfert consécutif du risque d'assurance est significatif, le dérivé incorporé satisfait à la définition d'un contrat d'assurance, auquel cas il n'est pas nécessaire qu'il soit séparé et évalué à la juste valeur (voir le paragraphe 7 de la présente Norme).
- B12 La définition du risque d'assurance fait référence au risque que l'assureur accepte de la part du titulaire de la police. En d'autres termes, le risque d'assurance est un risque préexistant, transféré du titulaire de la police à l'assureur. Ainsi, un nouveau risque créé par le contrat n'est pas un risque d'assurance.
- B13 La définition d'un contrat d'assurance fait référence à un effet défavorable sur le titulaire de la police. La définition ne limite pas le paiement par l'assureur à un montant égal à l'impact financier de l'événement défavorable. Par exemple, la définition n'exclut pas la couverture «de la différence du vieux au neuf» qui conduit à un paiement au titulaire de la police suffisant pour permettre le remplacement d'un vieil actif endommagé par un nouvel actif. De même, la définition ne limite pas le paiement selon un contrat temporaire décès à la perte financière subie par les ayants droits de la personne décédée, ni n'interdit le paiement de montants prédéterminés pour quantifier la perte causée par le décès ou un accident.
- B14 Certains contrats imposent un paiement si un événement incertain spécifié se produit, mais n'imposent pas qu'un effet défavorable affecte le titulaire de la police comme condition préalable du paiement. Un tel contrat n'est pas un contrat d'assurance même si le titulaire utilise le contrat pour atténuer une exposition au risque sous-jacent. Par exemple, si le titulaire utilise un dérivé pour couvrir une variable non-financière sous-jacente qui est corrélée aux flux de trésorerie générés par un actif de l'entité, le dérivé n'est pas un contrat d'assurance car le paiement ne dépend pas de savoir si le titulaire est défavorablement affecté par une réduction des flux de trésorerie générés par l'actif. Inversement, la définition d'un contrat d'assurance fait référence à un événement incertain dont l'effet défavorable sur le titulaire de la police est une condition contractuelle préalable du paiement. La condition contractuelle préalable n'impose pas à l'assureur de rechercher si l'événement a en fait causé un effet défavorable, mais permet à l'assureur de refuser le paiement s'il n'est pas convaincu que l'événement a causé un effet défavorable.
- B15 Le risque de chute ou de maintien (c'est-à-dire le risque que la contrepartie résilie le contrat à une date antérieure ou postérieure à celle à laquelle l'émetteur s'attendait lors de l'établissement du prix du contrat) n'est pas un risque d'assurance car le paiement à la contrepartie ne dépend pas d'un événement futur incertain qui affecte la contrepartie de manière défavorable. De même, le risque de charges (c'est-à-dire le risque d'augmentations inattendues des frais administratifs afférents à la gestion d'un contrat, plutôt que des coûts liés aux événements assurés) n'est pas un risque d'assurance car une augmentation inattendue des charges n'affecte pas la contrepartie de manière défavorable.
- B16 Par conséquent, un contrat qui expose son émetteur au risque de chute, au risque de maintien ou au risque de charges n'est pas un contrat d'assurance sauf s'il expose également son émetteur au risque d'assurance. Toutefois, si l'émetteur de ce contrat atténue ce risque en utilisant un second contrat pour transférer une partie de ce risque à un tiers, le second contrat expose ce tiers au risque d'assurance.
- B17 Un assureur peut accepter un risque d'assurance significatif en provenance du titulaire de la police seulement si l'assureur est une entité séparée du titulaire de la police. Dans le cas d'un assureur mutualiste, la mutuelle accepte le risque de chaque sociétaire et procède à la mise en commun de ce risque. Bien qu'en leur qualité d'adhérents à la mutuelle, les sociétaires supportent collectivement ce risque mis en commun, la mutuelle a quand même accepté le risque qui est l'essence d'un contrat d'assurance.

**Exemples de contrats d'assurance**

- B18 Ce qui suit sont des exemples de contrats qui sont des contrats d'assurance, si le transfert du risque d'assurance est significatif:
- (a) assurance contre le vol ou les dommages matériels.
  - (b) l'assurance responsabilité civile produits, l'assurance de responsabilité civile professionnelle, de responsabilité civile ou l'assurance défense et recours.

- (c) l'assurance-vie et les systèmes de frais d'obsèques payés à l'avance (bien que le décès soit certain, le moment où le décès se produira est incertain ou, pour certains types d'assurance, il s'agit de savoir si le décès surviendra au cours de la période couverte par l'assurance).
- (d) les rentes et les pensions viagères (c'est-à-dire les contrats qui fournissent une indemnisation au titre de l'événement futur incertain – la survie du bénéficiaire de la rente ou du retraité – pour aider le bénéficiaire de la rente ou le retraité à maintenir un niveau de vie donné, qui serait autrement affecté de manière défavorable par sa survie).
- (e) invalidité et couverture des frais médicaux.
- (f) cautions, garanties contre les détournements et escroqueries du fait des employés, cautions de bonne exécution et d'achèvement et cautions de soumission (c'est-à-dire contrats qui fournissent une indemnisation en cas de manquement d'un tiers à remplir une obligation contractuelle, par exemple l'obligation de construire un bâtiment).
- (g) l'assurance crédit qui prévoit des paiements spécifiques à effectuer pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance en vertu des dispositions initiales ou modifiées de l'instrument d'emprunt. Ces contrats pourraient avoir différentes formes juridiques, telles que celle d'une garantie financière, d'une lettre de crédit, d'un dérivé de crédit couvrant le risque de défaillance ou d'un contrat d'assurance. Toutefois, ces contrats sont en dehors du champ d'application de la présente Norme si l'entité les a conclus, ou les a conservés, lors du transfert à un tiers d'actifs financiers ou de passifs financiers dans le champ d'application d'IAS 39 (voir le paragraphe 4(d)).
- (h) garanties liées aux produits. Les garanties liées aux produits émises par un tiers au titre de marchandises vendues par un fabricant, un concessionnaire ou un détaillant sont dans le champ d'application de la présente Norme. Toutefois, les garanties liées aux produits directement émises par un fabricant, un concessionnaire ou un détaillant sont hors de son champ d'application, car elles relèvent d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et d'IAS 37 *Passifs éventuels et actifs éventuels*.
- (i) assurance de titre de propriété (c'est-à-dire l'assurance contre la découverte de défauts du titre de propriété foncière qui n'étaient pas apparents lors de la souscription du contrat d'assurance). Dans ce cas, l'événement assuré est la découverte d'un défaut du titre de propriété, non le défaut lui-même.
- (j) assistance en cas de voyage (c'est-à-dire l'indemnisation en numéraire ou en nature accordée aux titulaires de police au titre des pertes subies lors de leur voyage). Les paragraphes B6 et B7 traitent de quelques contrats de ce type.
- (k) titres obligataires permettant de se prémunir contre les catastrophes naturelles qui prévoient un paiement réduit du principal, de l'intérêt ou des deux si un événement spécifié affecte de manière défavorable l'émetteur de l'obligation (à moins que l'événement spécifié ne crée pas de risque d'assurance significatif, par exemple si l'événement est une variation du taux d'intérêt ou du taux de change).
- (l) swaps d'assurance et autres contrats qui imposent un paiement sur la base de changements de variables climatiques, géologiques ou d'autres variables physiques spécifiques à une des parties au contrat.
- (m) traités de réassurance.

B19 Les exemples suivants sont des exemples d'éléments qui ne sont pas des contrats d'assurance:

- (a) contrats d'investissement qui ont la forme juridique d'un contrat d'assurance mais qui n'exposent pas l'assureur à un risque d'assurance significatif, par exemple des contrats d'assurance-vie dans lesquels l'assureur ne supporte aucun risque de mortalité significatif (de tels contrats sont des instruments financiers de non-assurance ou des contrats de services, voir les paragraphes B20 et B21).
- (b) contrats qui ont la forme juridique de l'assurance, mais qui rétrocèdent tout le risque d'assurance significatif au titulaire de la police par le biais de mécanismes exécutoires non résiliables et qui ajustent les paiements futurs à effectuer par le titulaire de la police directement en fonction des pertes assurées, par exemple des traités de réassurance financière ou certains contrats de groupes (de tels contrats sont normalement des instruments financiers non-assurance ou des contrats de service, voir les paragraphes B20 et B21).

**IFRS 4**

- (c) autoassurance, en d'autres termes, la conservation d'un risque qui aurait pu être couvert par un contrat d'assurance (il n'y a pas de contrat d'assurance car il n'y a pas d'accord avec une autre partie).
  - (d) contrats (tels que les contrats de jeux et de hasard) qui imposent un paiement si un événement incertain spécifié se produit, mais qui n'imposent pas que l'effet défavorable affecte le titulaire de la police comme condition préalable du paiement. Toutefois, ceci n'interdit pas la spécification d'une somme à verser prédéterminée pour quantifier la perte causée par un événement spécifié, tel que le décès ou un accident (voir aussi le paragraphe B13).
  - (e) dérivés qui exposent une des parties au risque financier mais pas au risque d'assurance parce qu'ils imposent que cette partie effectue un paiement uniquement sur la base de variations d'un ou de plusieurs des éléments suivants: taux d'intérêt spécifié, prix d'un instrument financier, prix d'une marchandise, taux de change, indice de prix ou de taux, notation de crédit ou indice de crédit ou autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non-financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat (voir IAS 39).
  - (f) contrat de garantie financière (ou lettre de crédit, dérivé de crédit couvrant le risque de défaillance ou contrat d'assurance crédit) qui impose des paiements même si le titulaire n'a pas encouru de perte du fait de la défaillance du débiteur à effectuer des paiements à l'échéance (voir IAS 39).
  - (g) contrats qui imposent un paiement sur la base d'une variable climatique, géologique ou autre variable physique qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat (communément décrite en tant que dérivé climatique).
  - (h) titres obligataires permettant de se prémunir contre les catastrophes naturelles qui prévoient des paiements réduits du principal, de l'intérêt ou des deux, sur la base d'une variable climatique, géologique ou autre variable physique qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat.
- B20 Si les contrats décrits au paragraphe B19 créent des actifs financiers ou des passifs financiers, ils sont dans le champ d'application d'IAS 39. Ceci signifie notamment que les parties au contrat appliquent ce qui est parfois appelé la «comptabilité de dépôt», qui implique ce qui suit:
- (a) une partie comptabilise la contrepartie reçue comme un passif financier, plutôt que comme un produit.
  - (b) l'autre partie comptabilise la contrepartie payée comme un actif financier, plutôt que comme une charge.
- B21 Si les contrats décrits au paragraphe B19 ne créent ni actifs financiers, ni passifs financiers, IAS 18 s'applique. Selon IAS 18, le produit lié à une transaction impliquant la prestation de services est comptabilisé en faisant référence au degré d'avancement de la transaction si le résultat de celle-ci peut être estimé de façon fiable.

**Risque d'assurance significatif**

- B22 Un contrat est un contrat d'assurance uniquement s'il transfère un risque d'assurance significatif. Les paragraphes B8 à B21 traitent du risque d'assurance. Les paragraphes suivants traitent de l'appréciation du caractère significatif du risque d'assurance..
- B23 Le risque d'assurance est significatif si, et seulement si un événement assuré peut obliger un assureur à payer des prestations complémentaires significatives dans n'importe quel scénario, à l'exclusion des scénarios qui manquent de substance commerciale (c'est-à-dire qui n'ont aucun effet perceptible sur l'aspect économique de la transaction). Si des prestations complémentaires significatives étaient payables dans des scénarios qui ont une substance commerciale, la condition de la phrase précédente peut être remplie même si l'événement assuré est extrêmement improbable ou même si la valeur actualisée attendue (c'est-à-dire pondérée par leur probabilité) des flux de trésorerie qui en résultent représente une faible part de la valeur actualisée attendue de tous les autres flux de trésorerie contractuels qui subsistent.

- B24 Les prestations complémentaires décrites au paragraphe B23 font référence aux montants qui excèdent ceux qui seraient payables si aucun événement assuré ne se produisait (à l'exclusion des scénarios qui manquent de substance commerciale). Ces montants complémentaires incluent les coûts de gestion de sinistres et les coûts d'évaluation des sinistres, mais excluent:
- (a) la perte de la capacité de facturer le titulaire de la police au titre de services futurs. Par exemple, dans un contrat d'assurance-vie liée à des placements, le décès du titulaire de la police signifie que l'assureur ne peut plus exécuter des services de gestion des placements et encaisser des honoraires à ce titre. Toutefois, cette perte économique pour l'assureur ne reflète pas un risque d'assurance, pas plus qu'un gérant de fonds mutuel n'assume de risque d'assurance en ce qui concerne le décès éventuel du client. Par conséquent, la perte potentielle de futurs honoraires de gestion des placements n'est pas pertinente pour apprécier l'importance du risque d'assurance transféré par un contrat.
  - (b) non prélèvement en cas de décès des frais qui sont imputés en cas d'annulation ou de rachat. Le contrat ayant fait naître ces frais, le fait de ne pas les prélever n'indemnise pas le titulaire de la police au titre d'un risque préexistant. Par conséquent, ils ne sont pas pertinents pour apprécier quel risque d'assurance est transféré par un contrat.
  - (c) un paiement dépendant d'un événement qui ne cause pas de perte significative au titulaire du contrat. Par exemple, si l'on considère un contrat qui impose à l'émetteur de payer un million d'unités monétaires si un actif subit un dommage matériel causant au titulaire une perte économique insignifiante d'une unité monétaire. Dans ce contrat, le titulaire transfère à l'assureur un risque insignifiant de la perte d'une unité monétaire. En même temps, le contrat crée le risque qui n'est pas un risque d'assurance que l'émetteur sera tenu de payer 999 999 unités monétaires si l'événement spécifié se produit. Du fait que l'émetteur n'accepte pas de risque d'assurance significatif du titulaire, ce contrat n'est pas un contrat d'assurance.
  - (d) recours possibles de réassurance. L'assureur les comptabilise séparément.
- B25 Un assureur doit apprécier le caractère significatif du risque d'assurance contrat par contrat, plutôt qu'en se référant à l'importance relative par rapport aux états financiers (\*). Ainsi, le risque d'assurance peut être significatif même s'il y a une probabilité minimale de pertes d'importance relative pour un portefeuille entier de contrats. Cette appréciation contrat par contrat facilite la classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance. Toutefois, si l'on sait qu'un portefeuille relativement homogène composé de petits contrats comprend des contrats qui, tous, transfèrent un risque d'assurance, un assureur n'est pas tenu d'examiner chaque contrat au sein de ce portefeuille pour identifier quelques contrats non dérivés transférant des risques d'assurance insignifiants.
- B26 Des paragraphes B23 à B25, il résulte que si un contrat prévoit le paiement d'un capital en cas de décès excédant le montant payable lors de la survie, le contrat est un contrat d'assurance à moins que le capital en cas de décès complémentaire ne soit insignifiant (apprécié en se référant au contrat plutôt qu'au portefeuille entier de contrats). Comme noté au paragraphe B24(b), le fait de ne pas prélever en cas de décès de frais d'annulation ou de rachat n'est pas inclus dans cette appréciation si cette renonciation n'indemnise pas le titulaire de la police au titre d'un risque préexistant. De même, un contrat de rente qui verse des sommes régulières pour le restant de la vie d'un titulaire de police est un contrat d'assurance, sauf si les paiements dépendant de la survie sont insignifiants.
- B27 Le paragraphe B23 fait référence à des prestations complémentaires. Ces prestations complémentaires pourraient inclure une disposition stipulant le paiement des prestations à une date antérieure si l'événement assuré se produit plus tôt et si les paiements ne sont pas ajustés pour tenir compte de la valeur temps de l'argent. Un exemple est l'assurance vie entière pour un montant fixe (en d'autres termes, l'assurance qui prévoit le paiement d'un capital fixe en cas de décès quelle que soit la date à laquelle le titulaire de la police décède, sans date d'expiration de la couverture). Il est certain que le titulaire de la police décèdera, mais la date du décès est incertaine. L'assureur subira une perte sur les contrats individuels dont les titulaires des polices décèderont prématurément, même s'il n'y a pas de perte globale sur l'ensemble du portefeuille entier de contrats.
- B28 Si un contrat d'assurance est décomposé en une composante «dépôt» et une composante «assurance», le caractère significatif du transfert de risque d'assurance est apprécié par rapport à la composante «assurance». Le caractère significatif du risque d'assurance transféré par un dérivé incorporé est apprécié par rapport au dérivé incorporé.

(\*) Dans ce but, les contrats conclus simultanément avec une unique contrepartie (ou les contrats qui sont par ailleurs interdépendants) forment un contrat unique.

## IFRS 4

**Variations du niveau du risque d'assurance**

- B29 Certains contrats ne transfèrent pas de risque d'assurance à l'émetteur à l'origine, bien qu'ils transfèrent un risque d'assurance à une date ultérieure. Par exemple, si l'on considère un contrat qui prévoit un rendement de placement spécifié et inclut une option permettant au titulaire de la police d'utiliser à l'échéance les produits du placement pour acheter une rente viagère aux taux de rente qui seront appliqués à cette date par l'assureur aux autres nouveaux bénéficiaires de rentes lorsque le titulaire de la police exercera l'option. Le contrat ne transfère aucun risque d'assurance à l'émetteur avant la date d'exercice de l'option, car l'assureur reste libre d'établir le prix de la rente sur une base qui reflète le risque d'assurance transféré à l'assureur à cette date. Toutefois, si le contrat spécifie les taux de la rente (sur une base permettant de déterminer les taux de la rente), le contrat transfère le risque d'assurance à l'émetteur dès l'origine.
- B30 Un contrat qui remplit les conditions d'un contrat d'assurance demeure un contrat d'assurance jusqu'à l'extinction ou l'expiration de l'ensemble des droits et obligations.
-



## ANNEXE C

## IFRS 4

**Modifications apportées aux autres Normes**

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Si une entité adopte la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présents amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

**Modifications apportées à IAS 32 et à IAS 39**

- C1 Dans IAS 32 *Instruments financiers: Informations à fournir et présentation* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 4(d) devient 4(c). Le paragraphe 4(c), devient le paragraphe 4(d) et est modifié comme exposé au paragraphe C4.

Le paragraphe 6 est supprimé.

La phrase suivante est ajoutée à la fin du paragraphe AG8:

Certains de ces droits et obligations éventuels peuvent être des contrats dans le champ d'application d'IFRS 4.

- C2 Dans IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 2(e) devient le paragraphe 2(d). Le paragraphe 2(d), devient le paragraphe 2(e) et est modifié comme exposé au paragraphe C5. Le paragraphe AG4 est modifié de la façon suivante:

AG4. La présente Norme s'applique aux actifs financiers et aux passifs financiers des assureurs, à l'exception des droits et des obligations qui sont exclus par le paragraphe 2(e) car ils sont générés selon des contrats dans le champ d'application d'IFRS 4.

- C3 Les paragraphes 4(e) d'IAS 32 et 2(h) d'IAS 39 contiennent des exclusions du champ d'application concernant des dérivés fondés sur des variables climatiques, géologiques ou d'autres variables physiques. Ces paragraphes sont supprimés. Il s'ensuit que de tels dérivés sont dans le champ d'application d'IAS 32 et d'IAS 39, sauf s'ils satisfont à la définition d'un contrat d'assurance et sont dans le champ d'application d'IFRS 4. De surcroît, le paragraphe AG1 d'IAS 39 est modifié de la manière suivante:

AG1. Certains contrats imposent un paiement fondé sur des variables climatiques, géologiques, ou d'autres variables physiques. (Ceux qui sont fondés sur des variables climatiques sont parfois appelés «dérivés climatiques».) Si ces contrats ne sont pas dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, ils sont dans le champ d'application de la présente Norme.

- C4 Dans IAS 32, un nouveau paragraphe 4(e) est inséré. À la suite de ce changement et des changements effectués par les paragraphes C1 et C3 et par IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, le paragraphe 4(c) à (e) est modifié comme suit:

- (c) *contrats relatifs à une contrepartie éventuelle lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 Regroupements d'entreprises). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.*
- (d) *contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 Contrats d'assurance. Toutefois, la présente Norme s'applique aux produits dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si IAS 39 impose à l'entité de les comptabiliser séparément.*
- (e) *instruments financiers qui sont dans le champ d'application d'IFRS 4 car ils contiennent un élément de participation discrétionnaire. L'émetteur de ces instruments est exempt d'appliquer à ces éléments les paragraphes 15 à 32 et AG25 à AG35 de la présente Norme concernant la distinction entre passifs financiers et instruments de capitaux propres. Toutefois, ces instruments sont soumis à toutes les autres dispositions de la présente Norme. De plus, la présente Norme s'applique aux dérivés qui sont incorporés dans ces instruments (voir IAS 39).*

Le paragraphe 4(f), inséré par IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, reste inchangé.

## IFRS 4

C5 Dans IAS 39, le paragraphe 2(f) est supprimé. À la suite de ce changement et des changements effectués par les paragraphes C2 et C3 et par IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, le paragraphe 2(d) à (g) est modifié comme suit:

- (d) *instruments financiers émis par l'entité et qui satisfont à la définition d'un instrument de capitaux propres dans IAS 32 (y compris les options et les bons de souscription d'actions). Toutefois, le porteur de ces instruments de capitaux propres doit appliquer la présente Norme à ces instruments, sauf s'ils satisfont à l'exception du paragraphe (a) ci-dessus.*
- (e) *les droits et les obligations selon un contrat d'assurance tel que défini dans IFRS 4 Contrats d'assurance ou selon un contrat dans le champ d'application d'IFRS 4 parce qu'il contient un élément de participation discrétionnaire. Toutefois, la présente Norme s'applique à un dérivé qui est incorporé dans un tel contrat si le dérivé n'est pas lui-même un contrat dans le champ d'application d'IFRS 4 (voir les paragraphes 10 à 13 et l'Annexe A paragraphes AG23 à AG33). De plus, si un contrat d'assurance est un contrat de garantie financière conclu, ou conservé lors du transfert à un tiers d'actifs financiers ou de passifs financiers dans le champ d'application de la présente Norme, l'émetteur doit appliquer la présente Norme au contrat (voir le paragraphe 3 et le paragraphe AG4A de l'Annexe A).*
- (f) *contrats relatifs à une contrepartie éventuelle lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 Regroupements d'entreprises). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.*
- (g) *contrats entre un acquéreur et un vendeur lors d'un regroupement d'entreprises pour acheter ou vendre une entreprise acquise à une date future.*

Le paragraphe 2(i) et (j) devient 2(h) et (i). Le paragraphe 2(i), a été inséré par IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

Le paragraphe 3 est supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe 3 et le paragraphe AG4A est ajouté, comme suit:

3. Certains contrats de garantie financière imposent à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser le titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance aux termes de l'instrument d'emprunt initiaux ou modifiés. Si cette disposition transfère un risque notable à l'émetteur, le contrat est un contrat d'assurance tel que défini dans IFRS 4 (voir les paragraphes 2(e) et AG4A). D'autres contrats de garantie financière imposent que des paiements soient effectués en réponse aux variations d'un taux d'intérêt spécifié, du prix d'un instrument financier, du prix d'une marchandise, du taux de change, de l'indice de prix ou de taux, de la notation de crédit ou de l'indice de crédit ou d'une autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non-financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat. De tels contrats sont dans le champ d'application de la présente Norme.

AG4A. Les contrats de garantie financière peuvent avoir différentes formes juridiques, telles que celle d'une garantie financière, d'une lettre de crédit, d'un contrat de crédit couvrant le risque de défaillance ou d'un contrat d'assurance. Leur traitement comptable ne dépend pas de leur forme juridique. Des exemples du traitement approprié figurent ci-après (voir les paragraphes 2(e) et 3):

- (a) Si le contrat n'est pas un contrat d'assurance, tel que défini dans IFRS 4, l'émetteur applique la présente Norme. Ainsi, un contrat de garantie financière qui impose des paiements si la notation de crédit d'un débiteur tombe au-dessous d'un niveau particulier est dans le champ d'application de la présente Norme.
- (b) Si l'émetteur a encouru ou conservé la garantie financière lors du transfert à une autre partie d'actifs financiers ou de passifs financiers dans le champ d'application de la présente Norme, l'émetteur applique la présente Norme.
- (c) Si le contrat est un contrat d'assurance, tel que défini dans IFRS 4, l'émetteur applique IFRS 4 sauf si l'alinéa (b) s'applique.
- (d) Si l'émetteur a donné une garantie financière en liaison avec la vente de marchandises, l'émetteur applique IAS 18 pour déterminer le moment où il comptabilise les produits qui en résultent.

- C6 Dans IAS 39, paragraphe 9, l'expression «autre variable» dans la définition d'un dérivé est remplacé par l'expression «autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non-financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat». Le même changement est effectué au paragraphe 10 d'IAS 39. Le nouveau paragraphe suivant AG12A est ajouté à IAS 39:

AG12A. La définition d'un dérivé fait référence aux variables non-financières qui ne sont pas spécifiques à une des parties au contrat. Celles-ci incluent un indice des pertes suite à un tremblement de terre dans une région particulière et un indice des températures dans une ville particulière. Les variables non-financières spécifiques à une des parties au contrat incluent la survenance ou la non-survenance d'un incendie qui endommage ou détruit un actif de cette partie. Une variation de la juste valeur d'un actif non-financier est spécifique à son détenteur si la juste valeur reflète non seulement les variations des prix de marché de ces actifs (variable financière) mais aussi l'état d'un actif non-financier spécifique détenu (variable non-financière). Par exemple, si une garantie de la valeur résiduelle d'une voiture spécifique expose le garant au risque de changements de l'état physique de la voiture, la variation de cette valeur résiduelle est spécifique au propriétaire de la voiture.

- C7 Dans IAS 32, est inséré le nouveau paragraphe suivant 91A, et au paragraphe 86 la référence croisée au paragraphe 90 est élargie pour inclure le paragraphe 91A:

91A. ***Certains actifs financiers et passifs financiers contiennent un élément de participation discrétionnaire tel que décrit dans IFRS 4 Contrats d'assurance. Si une entité ne peut pas évaluer de manière fiable la juste valeur de cet élément, l'entité doit l'indiquer, en ajoutant une description du contrat, ainsi que de sa valeur comptable, une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable et, si possible, une fourchette d'estimations dans laquelle il est hautement probable que la juste valeur se trouvera.***

Au paragraphe 49(e), le terme «police d'assurance», est remplacée par «contrat d'assurance».

- C8 Dans IAS 39, le paragraphe AG30 donne des exemples de dérivés incorporés qui sont considérés comme non étroitement liés à un contrat hôte, et le paragraphe AG33 donne des exemples de dérivés incorporés qui sont considérés comme étroitement liés à un contrat hôte. Les paragraphes AG30(g) et AG33 (a), (b) et (d) sont modifiés par l'insertion de références aux contrats d'assurance comme suit, et (g) et (h) sont ajoutés au paragraphe AG33:

AG30 (g) Une option d'achat, de vente ou de remboursement anticipé dans un contrat d'emprunt hôte ou un contrat d'assurance hôte n'est pas étroitement liée au contrat hôte, sauf si, à chaque date d'exercice, le prix d'exercice de l'option est approximativement égal au coût amorti de l'instrument d'emprunt hôte ou à la valeur comptable du contrat d'assurance hôte. Du point de vue de l'émetteur d'un instrument d'emprunt convertible comportant un élément d'option d'achat ou de vente incorporé, l'appréciation afin de savoir si l'option d'achat ou de vente est étroitement liée au contrat d'emprunt hôte est faite avant de séparer l'élément de capitaux propres selon IAS 32.

AG33 (a) Un dérivé incorporé dans lequel le sous-jacent est un taux d'intérêt ou un indice de taux d'intérêt qui peut changer le montant d'intérêt qui sinon serait payé ou reçu sur un contrat d'emprunt hôte porteur d'intérêt ou sur un contrat d'assurance, est étroitement lié au contrat hôte sauf si le contrat composé peut être réglé de telle façon que le titulaire ne recouvre pas substantiellement la totalité de son placement comptabilisé ou si le dérivé incorporé pouvait au moins doubler le taux de rendement initial du titulaire sur le contrat hôte et pouvait créer un taux de rendement qui soit au moins le double de ce que le rendement du marché serait pour un contrat ayant les mêmes modalités que le contrat hôte.

(b) Un taux plancher ou plafond («floor» ou «cap») incorporé sur le taux d'intérêt d'un contrat d'emprunt ou d'un contrat d'assurance est étroitement lié au contrat hôte, à condition que le taux plafond soit égal ou supérieur au taux d'intérêt du marché et que le taux plancher soit égal ou inférieur au taux d'intérêt du marché lors de l'émission du contrat, et qu'il n'y ait pas d'effet de levier du taux plafond ou plancher par rapport au contrat hôte. De même, les dispositions incluses dans un contrat en vue de l'achat ou de la vente d'un actif (par exemple, une marchandise) qui établissent un taux plafond et un taux plancher sur le prix à payer ou à recevoir pour l'actif sont étroitement liées au contrat hôte si à la fois le plafond et le plancher étaient en dehors de la monnaie à l'origine et s'il n'y a pas d'effet de levier.

## IFRS 4

- (d) Un instrument dérivé de monnaies étrangères incorporé dans un contrat hôte qui est un contrat d'assurance ou n'est pas un instrument financier (tel qu'un contrat en vue de l'achat ou de la vente d'un élément non-financier dans lequel le prix est libellé en une monnaie étrangère) est étroitement lié au contrat hôte à condition qu'il ne soit pas à effet de levier, ne contienne pas d'élément d'option, et impose des paiements libellés en l'une des monnaies suivantes:
- (i) la monnaie fonctionnelle de toute partie substantielle à ce contrat;
  - (ii) la monnaie dans laquelle est libellé le prix de la marchandise ou du service lié acquis ou livré, est habituelle dans des transactions commerciales partout dans le monde (telle que le dollar américain pour les transactions portant sur le pétrole brut);
- ou
- (iii) une monnaie qui est communément utilisée dans des contrats en vue de l'achat ou de la vente d'éléments non-financiers dans l'environnement économique dans lequel la transaction a lieu (par exemple une monnaie relativement stable et liquide qui est communément utilisée dans les transactions commerciales locales ou dans le commerce extérieur).
- (g) Un élément de liaison de parts incorporé dans un instrument financier hôte ou un contrat d'assurance hôte est étroitement lié à l'instrument hôte ou au contrat hôte si les paiements libellés en ces parts sont évalués selon les valeurs des parts actuelles qui reflètent les justes valeurs des actifs du fonds. Un élément de liaison de parts est une condition contractuelle qui impose des paiements libellés en parts d'un fonds de placement interne ou externe.
- (h) Un dérivé incorporé dans un contrat d'assurance est étroitement lié au contrat d'assurance hôte si le dérivé incorporé et le contrat d'assurance hôte sont si interdépendants qu'une entité ne peut pas évaluer séparément le dérivé incorporé (c'est-à-dire sans prendre en compte le contrat hôte).

**Amendements des autres IFRS**

C9 IAS 18 *Produits des activités ordinaires* est modifiée comme décrit ci-dessous.

Le paragraphe 6(c) est modifié comme suit:

- (c) contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*;

C10 Dans IAS 19 *Avantages du personnel*, la note de bas de page suivante est ajoutée à la définition au paragraphe 7 d'un contrat d'assurance éligible, après la première utilisation du mot «contrat».

- (<sup>\*</sup>) Un contrat d'assurance éligible n'est pas nécessairement un contrat d'assurance, tel que défini dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

C11 Dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, les paragraphes 1(b) et 4 sont supprimés et un nouveau paragraphe 5(e) est inséré comme suit:

- (e) contrats d'assurance (voir IFRS 4 *Contrats d'assurance*). Toutefois, la présente Norme s'applique aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels d'un assureur, à l'exception de ceux qui sont générés par ses obligations et ses droits contractuels résultant des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4.

Au paragraphe 2 (tel que modifié en 2003 par IAS 39), la dernière phrase est supprimée.

C12 Dans IAS 40 *Immeubles de placement* (telle que révisée en 2003), les paragraphes 32A à 32C et 75(f)(iv) sont ajoutés et un renvoi au paragraphe 32A est inclus au paragraphe 30 comme suit:

- 30. **À l'exception des mentions aux paragraphes 32A et 34, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 33 à 55, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 56, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**

**Immeubles de placement liés aux passifs**

IFRS 4

32A. *Une entité peut:*

(a) *choisir soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût pour tous les immeubles de placement adossés à des passifs dont le rendement est directement lié à la juste valeur d'actifs spécifiés y compris cet immeuble de placement ou au rendement de ces actifs,*

*et*

(b) *choisir soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût pour tous les autres immeubles de placement, sans tenir compte du choix effectué à l'alinéa (a).*

32B. Quelques assureurs et d'autres entités exploitent un fonds immobilier interne qui émet des parts fictives, certaines d'entre elles étant détenues par des investisseurs dans des contrats liés, d'autres parts étant détenues par l'entité. Le paragraphe 32A ne permet pas à une entité d'évaluer le bien immobilier détenu par le fonds en partie au coût, et en partie à la juste valeur.

32C. Si une entité choisit différents modèles pour les deux catégories décrites au paragraphe 32A, les ventes d'immeubles de placement entre des portefeuilles d'actifs évalués en utilisant différents modèles doivent être comptabilisées à la juste valeur et la variation cumulée de la juste valeur doit être comptabilisée en résultat. En conséquence, si un immeuble de placement d'un portefeuille utilisant le modèle de la juste valeur est vendu pour entrer dans un portefeuille utilisant le modèle du coût, la juste valeur de l'immeuble à la date de la vente devient son coût présumé.

75(f)(iv) *la variation cumulée de la juste valeur sur la vente d'un immeuble de placement à partir d'un portefeuille d'actifs utilisant le modèle du coût est utilisée pour entrer dans un portefeuille dans lequel le modèle de la juste valeur est utilisé est comptabilisée en résultat (voir le paragraphe 32C).*

C13 IFRS 1 *Première adoption des Normes internationales d'information financière* est modifiée de la façon suivante.

Au paragraphe 12, le renvoi aux paragraphes 13 à 25C est modifié pour faire référence aux paragraphes 13 à 25D.

Le paragraphe 13(g) et (h) est modifié et un nouvel alinéa (i) est inséré comme suit:

(g) désignation d'instruments financiers précédemment comptabilisés (paragraphe 25A);

(h) transactions de paiements fondées sur des actions (paragraphes 25B et 25C);

*et*

(i) contrats d'assurance (paragraphe 25D).

Après le paragraphe 25C, un nouveau titre et le paragraphe 25D est ajouté comme suit:

**Contrats d'assurance**

25D Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*. IFRS 4 limite les changements apportés aux méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance, y compris les changements effectués par un premier adoptant.

**IFRS 4**

Le paragraphe 36A et le titre qui le précède sont modifiés en insérant les références à IFRS 4, comme suit:

*Exemption de l'application des dispositions nécessitant de retraiter les informations comparatives pour IAS 39 et IFRS 4*

36A Dans ses premiers états financiers IFRS, une entité qui adopte les Normes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 doit présenter au moins un an d'informations comparatives, mais il n'est pas nécessaire que ces informations comparatives soient conformes à IAS 32, IAS 39 et IFRS 4. Une entité qui choisit de présenter des informations comparatives non conformes à IAS 32, IAS 39 et IFRS 4 dans sa première année de transition doit:

(a) appliquer le référentiel précédent aux informations comparatives relatives aux instruments financiers dans le champ d'application d'IAS 32 et d'IAS 39 et aux contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4;

(b) indiquer ce fait, ainsi que la base utilisée pour préparer ces informations;

et

(c) indiquer la nature des principaux ajustements qui permettraient aux informations de se conformer à IAS 32, IAS 39 et à IFRS 4. L'entité n'est pas tenue de quantifier ces ajustements. Cependant, l'entité doit traiter tout ajustement entre le bilan à la date de reporting de la période comparative (c'est-à-dire le bilan qui inclut les informations comparatives selon le référentiel précédent) et le bilan à l'ouverture de la première période de reporting IFRS (c'est-à-dire la première période qui inclut des informations conformes à IAS 32, IAS 39 et IFRS 4) générées par un changement de méthode comptable et fournir les informations imposées par le paragraphe 28(a) à (e) et (f)(i) d'IAS 8.

Le paragraphe 28(f)(10) ne s'applique qu'aux montants présentés dans le bilan à la date de reporting de la période comparative.

Dans le cas d'une entité qui décide de présenter des informations comparatives non conformes à IAS 32, IAS 39 et IFRS 4, les renvois à la «date de transition aux IFRS» signifient, uniquement dans le cas de ces Normes, l'ouverture de la première période de reporting selon IFRS.

C14 SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location* (telle qu'amendée par IAS 39) est modifiée de la manière décrite ci-dessous:

Le paragraphe 7 est amendé comme suit:

7. D'autres obligations d'un accord, y compris toutes les garanties fournies et les obligations encourues lors d'une résiliation anticipée, doivent être comptabilisées selon les dispositions d'IAS 37, d'IAS 39, ou d'IFRS 4, en fonction de leurs termes.

**Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées**

SOMMAIRE	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-5
Classification d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente	6-14
Actifs non courants destinés à être mis au rebut	13-14
Évaluation d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente	15-29
Évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé)	15-19
Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises	20-25
Modifications apportées à un plan de vente	26-29
Présentation et informations à fournir	30-42
Présentation des activités abandonnées	31-36
Profits ou pertes liés aux activités poursuivies	37
Présentation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente	38-40
Informations complémentaires à fournir	41-42
Dispositions transitoires	43
Date d'entrée en vigueur	44
Retrait de IAS 35	45

## OBJECTIF

1. L'objectif de la présente Norme est de spécifier la comptabilisation d'actifs détenus en vue de la vente, et la présentation et les informations à fournir sur les *activités abandonnées*. En particulier, la présente Norme impose:
  - (a) que les actifs qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente soient évalués au montant le plus bas entre leur valeur comptable et leur *juste valeur diminuée des coûts de la vente*, et que l'amortissement sur de tels actifs cesse;

et

  - (b) que les actifs qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente soient présentés séparément dans le bilan et que les résultats des activités abandonnées soient présentés séparément dans le compte de résultat.

## IFRS 5

## CHAMP D'APPLICATION

2. Les dispositions de classification et de présentation de la présente Norme s'appliquent à tous les *actifs non courants* comptabilisés (\*) et à tous les *groupes d'une entité destinés à être cédés*. Les dispositions d'évaluation de la présente Norme s'appliquent à tous les actifs non courants et aux groupes destinés à être cédés comptabilisés (comme exposé au paragraphe 4), à l'exception des actifs énumérés au paragraphe 5 qui doivent continuer à être évalués selon la Norme mentionnée.
3. Les actifs classés comme non courants selon IAS 1 *Présentation des états financiers* (telle que révisée en 2003) ne doivent pas être reclassés en tant qu'*actifs courants* avant de satisfaire aux critères de classification comme détenus en vue de la vente selon la présente Norme. Les actifs d'une catégorie qu'une entité considérerait normalement comme non courante qui sont acquis exclusivement en vue de la revente ne doivent pas être classés comme courants sauf s'ils satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente selon la présente Norme.
4. Parfois, une entité cède un groupe d'actifs, peut-être avec quelques passifs directement liés, lors d'une transaction unique. Un tel groupe destiné à être cédé peut être un groupe d'*unités génératrices de trésorerie*, une seule unité génératrice de trésorerie, ou une partie d'une unité génératrice de trésorerie. (\*\*) Le groupe peut inclure des actifs et des passifs de l'entité, y compris des actifs courants, des passifs courants et des actifs exclus par le paragraphe 5 des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation. Si un actif non courant dans le périmètre des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation fait partie d'un groupe destiné à être cédé, les dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation s'appliquent au groupe dans son ensemble, de sorte que le groupe est évalué au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les dispositions relatives à l'évaluation des actifs et des passifs pris individuellement au sein du groupe destiné à être cédé sont exposées aux paragraphes 18, 19 et 23.
5. Les dispositions de la présente Norme (\*\*\*) en matière d'évaluation ne s'appliquent pas aux actifs suivants, qui sont couverts par les Normes citées en référence, soit en tant qu'actifs pris individuellement, soit comme faisant partie d'un groupe destiné à être cédé.
  - (a) actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*).
  - (b) actifs générés par des avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*).
  - (c) actifs financiers entrant dans le champ d'application de IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*.
  - (d) actifs non courants qui sont comptabilisés selon le modèle de la juste valeur dans IAS 40 *Immeubles de placement*.
  - (e) actifs non courants qui sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente selon IAS 41 *Agriculture*.
  - (f) droits contractuels issus de contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

## CLASSIFICATION D'ACTIFS NON COURANTS (OU GROUPES DESTINÉS À ÊTRE CÉDÉS) COMME DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE

6. **Une entité doit classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable est recouverte principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue.**

(\*) Concernant les actifs classés selon une présentation par ordre de liquidité, les actifs non courants sont des actifs qui incluent des montants que l'entité s'attend à recouvrer plus de douze mois après la date de clôture. Le paragraphe 3 s'applique à la classification de tels actifs.

(\*\*) Toutefois, une fois que l'on s'attend à ce que les flux de trésorerie d'un actif ou d'un groupe d'actifs soient principalement générés par la vente plutôt que par leur utilisation continue, ils deviennent moins dépendants des flux de trésorerie générés par d'autres actifs, et un groupe destiné à être cédé qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie devient une unité génératrice de trésorerie distincte.

(\*\*\*) À l'exception des paragraphes 18 et 19 qui imposent que les actifs en question soient évalués selon d'autres Normes applicables.



7. Pour que tel soit le cas, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) et sa vente doit être *hautement probable*.
8. Pour que la vente soit hautement probable, un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) doit avoir été engagé par un niveau de direction approprié, et un programme actif pour trouver un acheteur et finaliser le plan doit avoir été lancé. De plus, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être activement commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle. En outre, la vente devrait être considérée comme se qualifiant sur le plan comptable en tant que vente conclue dans le délai d'un an à compter de la date de sa classification, à l'exception de ce qui est permis par le paragraphe 9, et les mesures nécessaires pour finaliser le plan doivent indiquer qu'il est peu probable que des changements notables seront apportés au plan ou que celui-ci sera retiré.
9. Des événements ou des circonstances peuvent prolonger la période nécessaire pour conclure la vente au-delà d'un an. Une prolongation de la période requise pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée dans son plan de cession de l'actif (ou le groupe destiné à être cédé). Tel sera le cas lorsque les critères de l'annexe B seront satisfaits.
10. Les transactions de vente incluent les échanges d'actifs non courants en contrepartie d'autres actifs non courants lorsque l'échange a une substance commerciale selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*.
11. Lorsqu'une entité acquiert un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) exclusivement en vue de sa cession ultérieure, elle doit classer l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente à la date d'acquisition, uniquement si la condition de durée d'un an stipulée au paragraphe 8 est satisfaite (sauf dérogation permise par le paragraphe 9) et s'il est hautement probable que d'autres critères des paragraphes 7 et 8 qui ne sont pas respectés à cette date le seront dans une courte période à la suite de l'acquisition (habituellement dans un délai de trois mois).
12. Si les critères des paragraphes 7 et 8 sont respectés après la date de clôture, une entité ne doit pas classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente dans ses états financiers lorsqu'ils sont publiés. Toutefois, lorsque ces critères sont respectés après la date de clôture mais avant l'autorisation pour publication des états financiers, l'entité doit fournir dans les notes annexes les informations spécifiées au paragraphe 41 (a), (b) et (d).

#### **Actifs non courants destinés à être mis au rebut**

13. Une entité ne doit pas classer comme détenu en vue de la vente un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) qui doit être mis au rebut. Ceci tient au fait que sa valeur comptable sera recouverte principalement par le biais de l'utilisation continue. Toutefois, si le groupe devant être mis au rebut, satisfait aux critères du paragraphe 32 (a) à (c), l'entité doit présenter les résultats et les flux de trésorerie du groupe comme des activités abandonnées selon les paragraphes 33 et 34, à la date à laquelle il cesse d'être utilisé. Les actifs non courants (ou les groupes) devant être mis au rebut comprennent des actifs non courants (ou des groupes) qui doivent être utilisés jusqu'à la fin de leur vie économique et des actifs non courants (ou des groupes) qui seront fermés au lieu d'être vendus.
14. Une entité ne doit pas comptabiliser un actif non courant qui a été temporairement mis hors service comme s'il avait été mis au rebut.

#### **ÉVALUATION D'ACTIFS NON COURANTS (OU DE GROUPES DESTINÉS À ÊTRE CÉDÉS) CLASSÉS COMME DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE**

##### **Évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé)**

15. **Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.**

**IFRS 5**

16. Si un actif (ou un groupe d'actifs) nouvellement acquis satisfait aux critères de classification comme détenu en vue de la vente (voir le paragraphe 11), l'application du paragraphe 15 aboutira à l'évaluation de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) lors de la comptabilisation initiale au montant le plus bas entre sa valeur comptable s'il n'avait pas été ainsi classé (par exemple, coût) et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. En conséquence, si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, il doit être évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente.
17. Lorsqu'on s'attend à ce que la vente ait lieu dans plus d'un an, l'entité doit évaluer les coûts de la vente à leur valeur actualisée. Toute augmentation de la valeur actualisée des coûts de la vente qui est générée par le passage du temps doit être présentée dans le compte de résultat en tant que coût de financement.
18. Immédiatement avant la classification initiale de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, les valeurs comptables de l'actif (ou tous les actifs et passifs du groupe) doivent être évaluées selon les Normes applicables.
19. Lors de la réévaluation ultérieure d'un groupe destiné à être cédé, les valeurs comptables de tous les actifs et passifs qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation, mais qui sont inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente, doivent être réévaluées conformément aux Normes applicables avant que la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe destiné à être cédé soit réévaluée.

**Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises**

20. Une entité doit comptabiliser une perte de valeur relative à toute réduction initiale ou ultérieure de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, dans la mesure où elle n'a pas été comptabilisée selon le paragraphe 19.
21. Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif, mais n'excédant pas le cumul de pertes de valeurs comptabilisées, soit selon la présente Norme, soit précédemment selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.
22. Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un groupe destiné à être cédé:
  - (a) dans la mesure où il n'a pas été comptabilisé selon le paragraphe 19;  
  
mais
  - (b) sans excéder la perte de valeur cumulée qui a été comptabilisée, soit selon la présente Norme, soit précédemment selon IAS 36, sur les actifs non courants qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation.
23. La perte de valeur (ou tout profit ultérieur) comptabilisé au titre d'un groupe destiné à être cédé doit réduire (ou augmenter) la valeur comptable des actifs non courants du groupe qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente Norme en matière d'évaluation, dans l'ordre d'attribution exposé aux paragraphes 104(a) et (b) et 122 de IAS 36 (telle que révisée en 2004).
24. Un profit ou une perte non comptabilisé(e) précédemment à la date de la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) doit être comptabilisé(e) à la date de la décomptabilisation. Les dispositions relatives à la décomptabilisation sont énoncées aux:
  - (a) paragraphes 67 à 72 d'IAS 16 (telle que révisée en 2003) concernant les immobilisations corporelles,  
  
et aux
  - (b) paragraphes 112 à 117 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (telle que révisée en 2004) en ce qui concerne les immobilisations incorporelles.
25. Une entité ne doit pas amortir un actif non courant lorsqu'il est classé comme détenu en vue de la vente ou lorsqu'il fait partie d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente. Il faut continuer à comptabiliser les intérêts et autres charges attribuables aux passifs d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente.

**Modifications apportées à un plan de vente**

26. Si une entité a classé un actif (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, mais si les critères des paragraphes 7 à 9 ne sont plus satisfaits, l'entité doit cesser de classer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente.
27. L'entité doit évaluer un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente (ou cesse d'être inclus dans un groupe classé comme détenu en vue de la vente) au montant le plus bas entre:
- (a) sa valeur comptable avant la classification de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, ajusté au titre de tout amortissement, ou réévaluations qui auraient été comptabilisés si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) n'avait pas été classé comme détenu en vue de la vente,
- et
- (b) sa valeur recouvrable à la date de la décision ultérieure de ne pas vendre (\*).
28. L'entité doit inclure tout ajustement nécessaire de la valeur comptable d'un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente dans le résultat (\*\*) des activités continues de la période au cours de laquelle les critères des paragraphes 7 à 9 ne sont plus satisfaits. L'entité doit présenter cet ajustement dans la rubrique du compte de résultat utilisée pour présenter un profit ou une perte, s'il y a lieu, comptabilisé(e) selon le paragraphe 37.
29. Si une entité enlève un actif ou un passif pris individuellement d'un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente, les actifs et les passifs restants du groupe destiné à être vendu doivent continuer à être évalués en tant que groupe, seulement si le groupe satisfait aux critères des paragraphes 7 à 9. Dans le cas contraire, les actifs non courants restants du groupe qui, pris individuellement, satisfont aux critères pour être classés comme détenus en vue de la vente doivent être évalués individuellement au plus bas de leurs valeurs comptables et des justes valeurs diminuées des coûts de la vente à cette date. Tous les actifs non courants qui ne satisfont pas aux critères doivent cesser d'être classés comme détenus en vue de la vente selon le paragraphe 26.

**PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR**

30. **Une entité doit présenter et fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des activités abandonnées et des cessions d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés).**

**Présentation des activités abandonnées**

31. Une composante d'une entité comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité. En d'autres termes, une composante d'une entité aura été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie lorsqu'elle était détenue pour être utilisée.
32. Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente,
- et
- (a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte,

(\*) Si l'actif non courant fait partie d'une unité génératrice de trésorerie, sa valeur recouvrable est la valeur comptable qui aurait été comptabilisée après l'attribution de toute perte de valeur générée sur cette unité génératrice de trésorerie selon IAS 36.

(\*\*) Sauf si l'actif est une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle qui a été réévaluée selon IAS 16 ou IAS 38 avant la classification comme détenue en vue de la vente, auquel cas l'ajustement doit être traité comme une augmentation ou une diminution de réévaluation.

**IFRS 5**

- (b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte

ou

- (c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

## 33. Une entité doit fournir les informations suivantes:

- (a) un seul montant au compte de résultat comprenant le total:
  - (i) du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées

et

  - (ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée.
- (b) une analyse du montant unique dans (a) en:
  - (i) les produits, les charges et le profit ou la perte avant impôt des activités abandonnées;
  - (ii) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le paragraphe 81(h) d'IAS 12;
  - (iii) le profit ou la perte comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminué(e) des coûts de la vente ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée;

et

  - (iv) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le paragraphe 81(h) d'IAS 12.

L'analyse peut être présentée soit dans les notes, soit au compte de résultat. Si elle est présentée au compte de résultat, elle doit l'être dans une section identifiée comme se rapportant aux activités abandonnées, c'est-à-dire séparément des activités poursuivies. L'analyse n'est pas nécessaire pour les groupes destinés à être cédés qui sont des filiales nouvellement acquises, qui satisfont aux critères de classification comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir le paragraphe 11).

- (c) les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans les rubriques des états financiers. Ces informations ne sont pas nécessaires pour les groupes destinés à être cédés qui sont des filiales nouvellement acquises, qui satisfont aux critères pour être classées comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir le paragraphe 11).
34. Une entité doit continuer de présenter les informations à fournir au paragraphe 33 au titre des périodes antérieures présentées dans les états financiers, afin que les informations à fournir correspondent à toutes les activités qui ont été abandonnées jusqu'à la date de clôture de la dernière période présentée.
35. Des ajustements pendant la période courante de montants présentés précédemment en activités abandonnées, qui sont directement liés à la sortie d'une activité abandonnée au cours d'une période précédente, doivent être classés séparément en activités abandonnées. La nature et le montant de tels ajustements doivent être indiqués. Des exemples de circonstances dans lesquelles ces ajustements peuvent survenir incluent ce qui suit:
- (a) la résolution d'incertitudes générées par les conditions de la transaction de cession, telles que la résolution des ajustements du prix d'achat et les questions d'indemnisation avec l'acheteur.

- (b) la résolution d'incertitudes générées par et directement liées aux activités de la composante avant sa cession, telles que les obligations liées à l'environnement et celles de garantie liées au produit conservées par le vendeur.
  - (c) le règlement des obligations liées au régime d'avantages du personnel, à condition que le règlement soit directement lié à la transaction de cession.
36. Si une entité cesse de classer une composante d'une entité comme détenue en vue de la vente, le résultat des activités de la composante, présenté précédemment en activités abandonnées selon les paragraphes 33 à 35, doit être reclassé et inclus dans le résultat des activités poursuivies pour toutes les périodes présentées. Les montants au titre de périodes antérieures doivent être décrits comme ayant été présentés de nouveau.

#### **Profits ou pertes liés aux activités poursuivies**

37. Tout profit ou perte sur la réévaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente qui ne satisfait pas à la définition d'une activité abandonnée doit être inclus(e) dans le résultat généré par les activités poursuivies.

#### **Présentation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente**

38. Une entité doit présenter un actif non courant classé comme détenu en vue de la vente et les actifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente séparément des autres actifs du bilan. Les passifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente doivent être présentés séparément des autres passifs du bilan. Ces actifs et ces passifs ne doivent pas être compensés et présentés comme un compte global. Les informations sur les principales catégories d'actifs et de passifs classés comme détenus en vue de la vente, doivent être fournies séparément soit au bilan, soit dans les notes, à l'exception de ce qui est autorisé par le paragraphe 39. Une entité doit présenter séparément tout cumul de produits ou de charges comptabilisé directement en capitaux propres lié à un actif non courant (ou à un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente.
39. Si le groupe destiné à être cédé est une filiale nouvellement acquise qui satisfait aux critères de classification comme détenue en vue de la vente dès l'acquisition (voir le paragraphe 11), il n'est pas nécessaire de fournir des informations concernant les principales catégories d'actifs et de passifs.
40. Une entité ne doit pas reclasser ou présenter de nouveau des montants présentés au titre d'actifs non courants ou au titre d'actifs et de passifs de groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente dans les bilans relatifs aux périodes antérieures pour refléter la classification dans le bilan de la dernière période présentée.

#### **Informations complémentaires à fournir**

41. Une entité doit fournir les informations suivantes dans les notes pour la période au cours de laquelle un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) a été, soit classé comme détenu en vue de la vente, soit vendu:
- (a) une description de l'actif non courant (ou du groupe destiné à être cédé);
  - (b) une description des faits et des circonstances de la vente, ou conduisant à la cession attendue, et les modalités et l'échéancier prévus pour cette cession;
  - (c) le profit ou la perte comptabilisé(e) selon les paragraphes 20 à 22 et, s'ils ne sont pas présentés séparément au compte de résultat, la rubrique du compte de résultat qui inclut ce profit ou cette perte;

**IFRS 5**

(d) le cas échéant, le segment dans lequel l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est présenté selon IAS 14 *Information sectorielle*.

42. Dans le cas où soit le paragraphe 26, soit le paragraphe 29 s'applique, une entité doit fournir, dans la période où la décision a été prise de modifier le plan de vendre l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé), une description des faits et des circonstances menant à la décision et l'effet de la décision sur les résultats des activités pour la période et pour toutes les périodes antérieures présentées.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

43. La présente Norme doit être appliquée de manière prospective aux actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après la date d'entrée en vigueur de la présente Norme. Une entité peut appliquer les dispositions de la présente Norme à tous les actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après toute date avant la date d'entrée en vigueur de la présente Norme, à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente Norme aient été obtenues au moment où ces critères étaient initialement respectés.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

44. Une entité doit appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, elle doit l'indiquer.

## RETRAIT DE IAS 35

45. La présente Norme annule et remplace IAS 35 *Abandon d'activités*.
-

## ANNEXE A

IFRS 5

## Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

<b>Unité génératrice de trésorerie</b>	Le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
<b>composante d'une entité</b>	Activités et flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité.
<b>coûts de la vente</b>	Les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif (ou d'un <b>groupe destiné à être cédé</b> ), à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.
<b>actif courant</b>	Un actif qui satisfait à l'un quelconque des critères suivants:  (a) on s'attend à ce qu'il soit réalisé, ou il est destiné à la vente ou à la consommation dans le cadre du cycle normal de l'exploitation de l'entité;  (b) il est détenu principalement aux fins d'être négocié;  (c) on s'attend à ce qu'il soit réalisé dans un délai de douze mois après la date de clôture;  ou  (d) il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.
<b>activité abandonnée</b>	Une <b>composante d'une entité</b> dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente et:  (a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte,  (b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte  ou  (c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.
<b>groupe destiné à être cédé</b>	Un groupe d'actifs destinés à être cédés, par la vente ou d'une autre manière, ensemble en tant que groupe dans une transaction unique, et les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés lors de la transaction. Le groupe inclut le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises si le groupe est une <b>unité génératrice de trésorerie</b> à laquelle un goodwill a été attribué selon les dispositions des paragraphes 80 à 87 de IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i> (telle que révisée en 2004) ou s'il s'agit d'une activité au sein d'une telle unité génératrice de trésorerie.
<b>juste valeur</b>	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.
<b>engagement d'achat ferme</b>	Accord avec une partie non liée, irrévocable pour les deux parties et habituellement juridiquement exécutoire, qui (a) spécifie toutes les conditions importantes, y compris le prix et l'échéancier des transactions, et (b) inclut un élément dissuasif pour inexécution qui est suffisamment important pour rendre l'exécution <b>hautement probable</b> .

## IFRS 5

**hautement probable**De façon significative plus probable qu'**improbable**.**actif non courant**Actif qui ne satisfait pas à la définition d'un **actif courant**.**probable**

Plus probable qu'improbable.

**valeur recouvrable**La valeur la plus élevée entre la **juste valeur** d'un actif diminuée des **coûts de la vente** et sa **valeur d'utilité**.**valeur d'utilité**

La valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

---



## ANNEXE B

IFRS 5

**Texte supplémentaire à appliquer**

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

**PROLONGATION DE LA PÉRIODE REQUISE POUR CONCLURE UNE VENTE**

- B1 Comme indiqué au paragraphe 9, une prolongation de la période nécessaire pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée dans son plan de cession de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé). Il doit par conséquent être fait exception à la condition de durée d'un an stipulée au paragraphe 8 dans les situations suivantes où de tels événements ou circonstances surviennent:
- (a) à la date à laquelle elle s'engage dans un plan de cession d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé), une entité s'attend de manière raisonnable à ce que des tiers (distincts d'un acheteur) imposent des conditions au transfert de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) qui prolongeront la période requise pour conclure la vente, et:
    - (i) les actions nécessaires pour satisfaire à ces conditions ne peuvent pas être mises en œuvre avant l'obtention d'un *engagement d'achat ferme*;
    - et
    - (ii) un engagement d'achat ferme est hautement probable dans le délai d'une année.
  - (b) une entité obtient un engagement d'achat ferme à la suite duquel un acheteur ou d'autres tiers imposent de manière inattendue des conditions au transfert d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé précédemment comme détenu en vue de la vente qui prolongeront la durée requise pour conclure la vente, et:
    - (i) les mesures nécessaires pour faire face aux conditions ont été prises avec diligence,
    - et
    - (ii) on s'attend à une résolution favorable des facteurs de retard.
  - (c) pendant la période initiale d'une année, des circonstances surviennent qui étaient précédemment considérées comme peu probables et, en conséquence, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé auparavant comme détenu en vue de la vente n'est pas vendu à la fin de cette période, et:
    - (i) au cours de la période initiale d'une année, l'entité a pris les mesures nécessaires pour faire face au changement de circonstances,
    - (ii) l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est activement commercialisé à un prix qui est raisonnable, étant donné le changement de circonstances,
    - et
    - (iii) les critères des paragraphes 7 et 8 sont respectés.

**Modifications apportées aux autres Normes**

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Si une entité adopte la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présents amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

C1 IAS 1 *Présentation des états financiers* (telle que révisée en 2003) est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Le paragraphe 68 est modifié de la façon suivante:

68. **Au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants dans la mesure où ils ne sont pas présentés selon le paragraphe 68A:**

(a) ...

Le paragraphe 68A est ajouté comme suit:

68A. **Le bilan doit comporter également des postes présentant les montants suivants:**

(a) **le total des actifs classés comme détenus en vue de la vente et les actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés qui sont classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées;**

et

(b) **passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5.**

Le paragraphe 81 est modifié de la façon suivante:

81. **Au minimum, le compte de résultat doit comporter des postes présentant les montants suivants au titre de la période:**

...

(d) **charge d'impôt sur le résultat;**

(e) **un montant unique comprenant le total (i) du résultat après impôt des activités abandonnées et (ii) du résultat après impôt comptabilisé et résultant de l'évaluation à la juste valeur, diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée;**

et

(f) **résultat.**

Le paragraphe 87(e) est modifié comme suit:

(e) activités abandonnées;

C2 Dans IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*, le paragraphe 22(b) et (c) est modifié comme suit:

(b) l'annonce d'un plan pour abandonner une activité;

- (c) des acquisitions importantes d'actifs, la classification d'actifs comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, d'autres sorties d'actifs ou expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants;

C3 IAS 14 *Information sectorielle* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 52 est modifié de la façon suivante:

52. **Une entité doit communiquer le résultat sectoriel au titre de chaque secteur à présenter, en présentant le résultat des activités poursuivies séparément de celui des activités abandonnées.**

Le paragraphe 52A est ajouté comme suit:

- 52A. **Une entité doit retraiter les résultats sectoriels de périodes antérieures présentés dans les états financiers afin que les informations à fournir requises par le paragraphe 52 relatives à des activités abandonnées se rapportent à toutes les activités qui avaient été classées comme abandonnées à la date de clôture de la dernière période présentée.**

Le paragraphe 67 est modifié de la façon suivante:

67. **Une entité doit présenter un rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs à présenter et les informations globales fournies dans ses états financiers consolidés ou ses états financiers individuels. En présentant le rapprochement, l'entité doit rapprocher les produits sectoriels des produits de l'entité provenant des clients externes (incluant le montant des produits de l'entité provenant de clients externes et non pris en compte dans un secteur quelconque); le résultat sectoriel provenant des activités poursuivies doit être rapproché du résultat opérationnel de l'entité évalué de façon comparable ainsi que de son résultat net; le résultat sectoriel provenant d'activités abandonnées doit être rapproché du résultat de l'entité en provenance des activités abandonnées; les actifs sectoriels doivent être....**

C4 IAS 16 *Immobilisations corporelles*, telle que révisée en 2003, est amendée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 3 est modifié de la façon suivante:

3. La présente Norme ne s'applique pas:

- (a) aux immobilisations corporelles classifiées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

(b) aux actifs biologiques...;

ou

(c) aux droits miniers ...

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits en (b) et (c).

Le paragraphe 55 est modifié de la façon suivante:

55. ... L'amortissement d'un actif doit cesser à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 et la date à laquelle cet actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, ...

## IFRS 5

Le paragraphe 73(e)(ii) est modifié comme suit:

- (ii) **actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres cessions;**

Le paragraphe 79(c) est modifié comme suit:

- (c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et non classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5;

C5 Dans IAS 17 *Locations*, telle que révisée en 2003, le paragraphe 41A est ajouté comme suit:

- 41A. Un actif issu d'un contrat de location-financement qui est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 doit être comptabilisé selon cette Norme.

C6 IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 12 est modifié de la façon suivante:

12. **Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les filiales de la société mère<sup>(\*)</sup>.**

Une note de bas de page est ajoutée au paragraphe 12 comme suit:

- (\*) Si lors de l'acquisition, une filiale satisfait aux critères lui permettant d'être classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, elle doit être comptabilisée selon cette Norme.

Les paragraphes 16 à 18 sont supprimés.

Le paragraphe 37 est modifié de la façon suivante:

37. **Lorsque des états financiers individuels sont préparés, les participations dans des filiales, les entités conjointement contrôlées et les entreprises associées qui ne sont pas classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 doivent être comptabilisées:**

(a) **soit au coût,**

(b) **soit selon IAS 39.**

**La même méthode comptable doit être appliquée à chaque catégorie de participations. Les participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées qui sont classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 doivent être comptabilisées selon cette Norme.**

Le paragraphe 39 est modifié de la façon suivante:

39. **Les participations dans des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées qui sont comptabilisées selon IAS 39 dans les états financiers consolidés doivent être comptabilisées de la même manière dans les états financiers individuels de l'investisseur.**

Le paragraphe 40(a) et (b) est supprimé.

C7 IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 13 est modifié de la façon suivante:

13. ***Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence sauf si:***

***(a) la participation est classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées;***

***(b) ...***

Le paragraphe 14 est modifié de la façon suivante:

14. ***Les participations décrites au paragraphe 13(a) doivent être comptabilisées selon IFRS 5.***

Le paragraphe 15 est modifié de sorte que, après la suppression de la référence à IAS 22 *Regroupement d'entreprises* effectuée par IFRS 3 *Regroupement d'entreprises*, il devient:

15. Lorsqu'une participation dans une entreprise associée, classée auparavant comme détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de cette classification, elle doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de sa classification comme détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis la classification comme détenue en vue de la vente doivent être retraités en conséquence.

Le paragraphe 16 est supprimé.

Le paragraphe 38 est modifié de la façon suivante:

38. ***...présenté. La quote-part de l'investisseur dans toutes les activités abandonnées de ces entreprises associées doit également être présentée séparément.***

C8 IAS 31 *Intérêts dans des coentreprises* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 2(a) est modifié comme suit:

***(a) la participation est classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées;***

Le paragraphe 42 est modifié de la façon suivante:

42. ***Les participations dans des entités contrôlées conjointement qui sont classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5 doivent être comptabilisées selon cette Norme.***

Le paragraphe 43 est modifié de sorte que, après la suppression de la référence à IAS 22 *Regroupement d'entreprises* effectuée par IFRS 3, il devient:

43. Lorsqu'une participation dans une entité contrôlée conjointement, classée auparavant comme détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de cette classification, elle doit être comptabilisée selon la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de sa classification comme détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis la classification comme détenue en vue de la vente doivent être retraités en conséquence.

Le paragraphe 44 est supprimé.

## IFRS 5

C9 IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (publiée en 1998) est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 1 est modifié de la façon suivante:

1. **La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:**

(a) ...

(f) ... (voir IAS 40 Immeubles de placement);

(g) ... (voir IAS 41 Agriculture);

et

(h) **les actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.**

Le paragraphe 2 est modifié de la façon suivante:

2. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs générés par des contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé, ni aux actifs résultant d'avantages du personnel, ni aux actifs classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) car les Normes existantes applicables à ces actifs contiennent déjà des dispositions spécifiques pour la comptabilisation et l'évaluation de ces actifs.

Au paragraphe 5, la définition d'une unité génératrice de trésorerie est modifiée de la façon suivante:

**Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.**

Une note de bas de page est ajoutée au paragraphe 9(f) comme suit:

(<sup>1</sup>) Une fois qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) il est exclu du champ d'application d'IAS 36 et est comptabilisé selon IFRS 5.

C10 IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (telle que révisée en 2004) est modifiée comme décrit ci-après.

**Toutes les références au «prix de vente net» sont remplacées par «la juste valeur diminuée des coûts de la vente».**

Le paragraphe 2 est modifié de la façon suivante:

2. **La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:**

(a) ...

(i) **les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.**

Le paragraphe 3 est modifié de la façon suivante:

3. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs générés par des contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé, ni aux actifs résultant d'avantages du personnel, ni aux actifs classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) car les Normes existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions pour la comptabilisation et l'évaluation de ces actifs.

Au paragraphe 6, la définition d'une unité génératrice de trésorerie est modifiée de la façon suivante:

**Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.**

Une note de bas de page est ajoutée à la dernière phrase du paragraphe 12(f) comme suit:

- (<sup>f</sup>) Une fois qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente), il est exclu du champ d'application de la présente Norme et est comptabilisé selon IFRS 5.

C11 Dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 9 est modifié de la façon suivante:

9. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructurations (y compris les activités abandonnées). Lorsqu'une restructuration satisfait à la définition d'une activité abandonnée, des informations complémentaires peuvent être imposées par IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

C12 IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (publiée en 1998) (\*) est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 2 est modifié de la façon suivante:

2. ... La présente Norme ne s'applique pas, par exemple à:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... et évaluation);

et

(g) aux immobilisations incorporelles non courantes classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Le paragraphe 79 est modifié de la façon suivante:

79. ... **L'amortissement doit cesser à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé.**

Le paragraphe 106 est modifié de la façon suivante:

106. L'amortissement ne cesse pas lorsque l'immobilisation incorporelle n'est plus utilisée sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5.

(\*) Telle que modifiée par IAS 16 en 2003.

## IFRS 5

Le paragraphe 107(e)(ii) est modifié comme suit:

- (ii) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres cessions;

C13 IAS 38 *Dépréciation d'actifs* (telle que révisée en 2004) est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 3 est modifié de la façon suivante:

- 3. ... La présente Norme ne s'applique pas, par exemple:

- (a) ...

- (h) aux immobilisations incorporelles non courantes classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Le paragraphe 97 est modifié de la façon suivante:

- 97. ***...L'amortissement doit cesser à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé...***

Le paragraphe 117 est modifié de la façon suivante:

- 117. L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5.

Le paragraphe 118(e)(ii) est modifié comme suit:

- (ii) actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres cessions;

C14 IAS 40 *Immeubles de placement*, telle que révisée en 2003, est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 9(a) est modifié comme suit:

- (a) immeubles détenus en vue de la vente dans le cadre normal de l'activité.

Le paragraphe 56 est modifié de la façon suivante:

- 56. ***Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer l'ensemble de ses immeubles de placement selon les dispositions de IAS 16 relatives à ce modèle, à l'exception de ceux qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées. Les immeubles de placement qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) doivent être évalués selon IFRS 5.***

Le paragraphe 76(c) est modifié comme suit:

- (c) ***actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres cessions;***



Le paragraphe 79(d)(iii) est modifié comme suit:

- (iii) actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres cessions;**

C15 IAS 41 *Agriculture* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 30 est modifié de la façon suivante:

30. **Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique pour lequel les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont manifestement reconnues non fiables. Si tel est le cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur d'un tel actif biologique est susceptible d'être évaluée de manière fiable, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente. Une fois qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères de classification comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, il est présumé que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.**

Le paragraphe 50(c) est modifié comme suit:

- (c) les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5;**

C16 IFRS 1 *Première adoption des Normes internationales d'information financière* est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Le paragraphe 12(b) est modifié comme suit:

- (b) les paragraphes 26 à 34B interdisent l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IFRS.

Le paragraphe 26 est modifié de la façon suivante:

26. La présente Norme interdit l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IFRS relatives:

- (a) ...
  - (b) à la comptabilité de couverture (paragraphes 28 à 30);
  - (c) aux estimations (paragraphes 31 à 34);
- et
- (d) aux actifs classés comme détenus en vue de la vente et aux activités abandonnées.

Le paragraphe 34A est ajouté comme suit:

- 34A. IFRS 5 s'applique de manière prospective aux actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après la date d'entrée en vigueur de la présente Norme. IFRS 5 permet à une entité d'appliquer les dispositions de la présente Norme à tous les actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après toute date avant la date d'entrée en vigueur de la présente Norme, à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente IFRS aient été obtenues au moment où ces critères étaient initialement respectés.

## IFRS 5

Le paragraphe 34B est ajouté comme suit:

- 34B. Une entité dont la date de transition aux Normes est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2005 doit appliquer les dispositions transitoires d'IFRS 5. Une entité dont la date de transition aux Normes est à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 doit appliquer IFRS 5 de manière rétrospective.

C17 IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 36 est modifié de la façon suivante:

36. **L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, affecter le coût d'un regroupement d'entreprises en comptabilisant les actifs, les passifs et les passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37 à leurs justes valeurs à cette date, à l'exception des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, qui doivent être comptabilisés à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. Toute différence ...**

Le paragraphe 75(b) et (d) est modifié comme suit:

- (b) le goodwill complémentaire comptabilisé au cours de la période, à l'exclusion du goodwill inclus dans un groupe destiné à être cédé qui, lors de l'acquisition, satisfait aux critères lui permettant d'être classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5;
- (d) le goodwill inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5, et le goodwill décomptabilisé pendant la période sans avoir été inclus auparavant dans un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente;

C18 Dans les Normes internationales d'information financière, y compris les Normes comptables internationales et les Interprétations, applicables au 31 mars 2004, les références aux «abandons d'activités» sont modifiées pour devenir «activités abandonnées».

---

**Dépréciation d'actifs**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-5
Définitions	6
Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	7-17
Évaluation de la valeur recouvrable	18-57
Évaluation de la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée	24
Juste valeur diminuée des coûts de la vente	25-29
Valeur d'utilité	30-57
Base d'estimation des flux de trésorerie futurs	33-38
Composition des estimations des flux de trésorerie futurs	39-53
Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère	54
Taux d'actualisation	55-57
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	58-64
Unités génératrices de trésorerie et goodwill	65-108
Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient	66-73
Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie	74-103
Goodwill	80-99
Affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie	80-87
Test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill	88-90
Intérêts minoritaires	91-95
Échéancier des tests de dépréciation	96-99
Actifs de support	100-103
Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	104-108
Reprise d'une perte de valeur	109-125
Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé	117-121
Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	122-123
Reprise d'une perte de valeur concernant un goodwill	124-125

## IAS 36

	Paragraphes
Informations à fournir	126-137
Estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill ou immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée	134-137
Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur	138-140
Retrait d'IAS 36 (publiée en 1998)	141

La présente Norme révisée remplace IAS 36 (1998) *Dépréciation d'actifs* et doit être appliquée:

- (a) lors d'une acquisition, au goodwill et aux immobilisations incorporelles acquis lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004.
- (b) à tous les autres actifs, pour les périodes annuelles ouvertes à compter du ou après le 31 mars 2004.

Une application anticipée est encouragée.

#### OBJECTIF

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Un actif est comptabilisé pour une valeur supérieure à sa valeur recouvrable si sa valeur comptable excède le montant qui sera recouvré lors de son utilisation ou de sa vente. Si tel est le cas, l'actif est déclaré comme s'étant déprécié et la présente Norme impose que l'entité comptabilise une perte de valeur. La présente Norme spécifie également dans quels cas une entité doit reprendre une perte de valeur et prescrit de fournir certaines informations.

#### CHAMP D'APPLICATION

2. **La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:**
  - (a) *les stocks (voir IAS 2, Stocks);*
  - (b) *les actifs générés par des contrats de construction (voir IAS 11, Contrats de construction);*
  - (c) *les actifs d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);*
  - (d) *les actifs générés par des avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel);*
  - (e) *les actifs financiers compris dans le champ d'application de IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation;*
  - (f) *les immeubles de placement évalués à la juste valeur (voir IAS 40, Immeubles de placement);*
  - (g) *les actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente (voir IAS 41, Agriculture);*

(h) **les coûts d'acquisition différés, et les immobilisations incorporelles, générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance dans le champ d'application de IFRS 4 Contrats d'assurance;**

et

(i) **les actifs non courants (ou groupes destinés à être sortis) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5 Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées.**

3. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs générés par des contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé, ni aux actifs résultant d'avantages du personnel, ni aux actifs classés comme étant détenus pour la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être sorti qui est classé comme étant détenu pour la vente) car les Normes existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions spécifiques concernant leur comptabilisation et évaluation.

4. La présente Norme s'applique aux actifs financiers classés en tant que:

(a) filiales, telles que définies dans IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*;

(b) entreprises associées, telles que définies dans IAS 28, *Participations dans des entreprises associées*;

et

(c) coentreprises, telles que définies dans IAS 31, *Participations dans des coentreprises*.

En ce qui concerne la dépréciation d'autres actifs financiers, il faut se référer à IAS 39.

5. La présente Norme ne s'applique ni aux actifs financiers dans le champ d'application de IAS 39, ni aux immeubles de placement évalués à la juste valeur selon IAS 40, ni aux actifs biologiques liés à l'activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente selon IAS 41. Toutefois, la présente Norme s'applique aux actifs comptabilisés à un montant réévalué (c'est-à-dire à la juste valeur) selon d'autres Normes, comme le modèle de réévaluation dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Identifier si un actif réévalué a pu se déprécier dépend de la base utilisée pour déterminer la juste valeur:

(a) si la juste valeur de l'actif est sa valeur de marché, la seule différence entre la juste valeur de l'actif et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente correspond aux coûts marginaux directs de sortie de l'actif:

(i) si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur recouvrable de l'actif réévalué est nécessairement voisine de son montant réévalué (c'est-à-dire de sa juste valeur) ou supérieure à ce dernier. Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif réévalué se soit déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer sa valeur recouvrable.

(ii) si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'actif réévalué est nécessairement inférieure à sa juste valeur. Par conséquent, l'actif réévalué se sera déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué (c'est-à-dire sa juste valeur). Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu se déprécier.

(b) si la juste valeur de l'actif est déterminée sur une base autre que sa valeur de marché, son montant réévalué (c'est-à-dire sa juste valeur) peut être supérieur ou inférieur à sa valeur recouvrable. En conséquence, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu se déprécier.

## DÉFINITIONS

6. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

*Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions suivantes:*

- (a) *les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;*
- (b) *on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants;*

*et*

- (c) *les prix sont mis à la disposition du public.*

*La date de l'accord pour un regroupement d'entreprises est la date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord quant au fond et, dans le cas d'entités cotées en bourse, la date de l'annonce au public. Dans le cas d'une prise de contrôle hostile, la première date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord sur le fond est celle où un nombre suffisant de détenteurs de l'entreprise acquise ont accepté l'offre de l'acquéreur permettant à celui-ci d'obtenir le contrôle de l'entreprise acquise.*

*La valeur comptable est le montant auquel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.*

*Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.*

*Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs tant de l'unité génératrice de trésorerie examinée que d'autres unités génératrices de trésorerie.*

*Les coûts de sortie sont des coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.*

*Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.*

*L'amortissement (dépréciation) est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité (\*).*

*La juste valeur diminuée des coûts de la vente est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.*

*Une perte de valeur est le montant par lequel la valeur comptable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie excède sa valeur recouvrable.*

*La valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.*

(\*) Dans le cas d'une immobilisation incorporelle, le terme «amortissement» est généralement utilisé à la place de «dépréciation». Les deux termes ont le même sens.

**La durée d'utilité est:**

- (a) *soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif;*
- (b) *soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.*

**La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs susceptibles de découler d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie.**

#### IDENTIFICATION D'UN ACTIF QUI A PU PERDRE DE LA VALEUR

7. Les paragraphes 8 à 17 précisent quand la valeur recouvrable doit être déterminée. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. La suite de la présente Norme est structurée comme suit:
  - (a) les paragraphes 18 à 57 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent également le terme «un actif» mais elles s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
  - (b) les paragraphes 58 à 108 énoncent les dispositions concernant la comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur concernant les actifs pris individuellement autres que le goodwill sont traitées aux paragraphes 58 à 64. Les paragraphes 65 à 108 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des pertes de valeur relatives aux unités génératrices de trésorerie et aux goodwill.
  - (c) les paragraphes 109 à 116 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Ici encore, ces dispositions utilisent le terme «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires concernant un actif pris individuellement sont exposées aux paragraphes 117 à 121, aux paragraphes 122 et 123 concernant une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 124 à 125 relativement au goodwill.
  - (d) les paragraphes 126 à 133 précisent les informations à fournir sur les pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur concernant les actifs et les unités génératrices de trésorerie. Les paragraphes 134 à 137 identifient des obligations supplémentaires en matière d'informations à fournir concernant les unités génératrices de trésorerie auxquelles des goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ont été affectés pour les besoins de la mise en œuvre de tests de dépréciation.
8. Un actif s'est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Les paragraphes 12 à 14 décrivent quelques indices qu'une perte de valeur peut être intervenue: Si un de ces indices existe, une entreprise doit effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable. A l'exception des dispositions du paragraphe 10, la présente Norme n'impose pas à une entité d'effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur.
9. **Une entité doit apprécier à chaque date de reporting s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.**
10. **Qu'il y ait un indice de perte de valeur ou non, une entité doit aussi:**
  - (a) **tester annuellement une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ou une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service, en comparant sa valeur comptable à sa valeur recouvrable. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'une période annuelle, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année. Différentes immobilisations incorporelles peuvent être soumises à des tests de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si la comptabilisation initiale d'une telle immobilisation incorporelle intervient pendant la période annuelle en cours, cette immobilisation incorporelle doit être soumise à un test de dépréciation avant la fin de cette période annuelle.**

## IAS 36

- (b) *effectuer un test de dépréciation du goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises, selon les paragraphes 80 à 99.*

11. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs suffisants pour recouvrer sa valeur comptable est généralement plus incertaine avant que l'actif ne soit prêt à être mis en service qu'après ce moment. Par conséquent, la présente Norme impose à l'entreprise d'effectuer au moins une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.
12. **Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indices suivants:**

**Sources d'informations externes**

- (a) *durant la période, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif.*
- (b) *d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu.*
- (c) *les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période, et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif.*
- (d) *la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.*

**Sources d'informations internes**

- (e) *il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif.*
- (f) *des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée (\*).*
- (g) *un élément probant provenant du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.*
13. La liste du paragraphe 12 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu se déprécier. Ces indices imposeraient également à l'entité de déterminer la valeur recouvrable de l'actif ou, dans le cas du goodwill, d'effectuer un test de dépréciation selon les paragraphes 80 à 99.
14. Un élément probant provenant du système d'information interne montrant qu'un actif a pu se déprécier inclut l'existence:
- (a) de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son activité ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine;
- (b) de flux de trésorerie nets actualisés ou des résultats opérationnels générés par l'actif sensiblement plus mauvais que ceux budgétés;

(\*) Une fois qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu pour la vente (ou est inclus dans un groupe à céder qui est classé comme détenu pour la vente) il est exclu du champ d'application de la présente Norme et est comptabilisé selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées*.



- (c) d'une diminution importante des flux de trésorerie nets budgétés ou du résultat opérationnel budgété, générés par l'actif, ou d'une augmentation importante de la perte budgétée générée par l'actif;
- ou
- (d) de pertes opérationnelles ou de sorties nettes de trésorerie pour l'actif lorsqu'on ajoute les chiffres de la période en cours aux montants budgétés pour le futur.
15. Comme indiqué au paragraphe 10, la présente Norme impose des tests de dépréciation, au moins une fois par an, pour une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée, ou qui n'est pas encore prête à être mise en service et pour les goodwill. En dehors des cas où les dispositions du paragraphe 10 sont applicables, le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur recouvrable d'un actif. Par exemple, si des calculs antérieurs montrent que la valeur recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 12.
16. A titre d'illustration du paragraphe 15, si les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté au cours de la période, une entité n'est pas tenue de procéder à une estimation formalisée de la valeur recouvrable d'un actif dans les cas suivants:
- (a) s'il est improbable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché. Par exemple, les augmentations des taux d'intérêt à court terme peuvent ne pas avoir un effet significatif sur le taux d'actualisation appliqué à un actif ayant une durée d'utilité restant à courir longue.
- (b) s'il est probable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché, mais si une analyse antérieure de sensibilité de la valeur recouvrable montre que:
- (i) il est invraisemblable qu'il y ait une diminution significative de la valeur recouvrable car les flux de trésorerie futurs sont eux aussi susceptibles d'augmenter (par exemple, dans certains cas, une entité peut être en mesure de démontrer qu'elle ajuste les produits de ses activités pour compenser l'augmentation des taux du marché);
- ou
- (ii) il est improbable que la diminution de la valeur recouvrable aboutisse à une perte de valeur significative.
17. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à courir de l'actif, son mode d'amortissement ou sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

#### ÉVALUATION DE LA VALEUR RECOUVRABLE

18. La présente Norme définit la valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie comme la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Les paragraphes 19 à 57 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
19. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.

## IAS 36

20. Il se peut que l'on puisse déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme sa valeur recouvrable.
21. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif excède d'une façon significative sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente peut être utilisée comme sa valeur recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être sorti est constituée principalement des produits nets de sortie, car il est probable que les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif jusqu'à sa sortie seront négligeables.
22. La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement, à moins que l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 65 à 103), sauf:
- (a) si la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente est supérieure à sa valeur comptable;
- ou
- (b) si la valeur d'utilité de l'actif peut être estimée comme étant proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et si cette juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être déterminée.
23. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

*Évaluation de la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée*

24. Le paragraphe 10 impose qu'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée soit soumise annuellement à un test de dépréciation en comparant sa valeur comptable à sa valeur recouvrable, qu'il y ait ou non un indice de sa dépréciation potentielle. Toutefois, le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'un tel actif, effectué lors d'une période précédente, peut être utilisé dans le test de dépréciation de cet actif au cours de la période en cours, à condition que tous les critères suivants soient satisfaits:
- (a) si l'immobilisation incorporelle ne génère pas d'entrées de trésorerie provenant de son utilisation continue, qui soient largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs et est par conséquent soumise à un test de dépréciation dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle elle appartient, les actifs et les passifs constituant cette unité n'ont pas changé de manière notable depuis le calcul de la valeur recouvrable le plus récent;
  - (b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui était substantiellement supérieur à la valeur comptable de l'actif;
- et
- (c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et des circonstances qui ont évolué depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination d'une valeur recouvrable actuelle soit inférieure à la valeur comptable de l'actif.

*Juste valeur diminuée des coûts de la vente*

25. La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.

26. S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif moins les coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.
27. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable, ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est estimée à partir de la meilleure information disponible pour refléter le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la date de clôture, pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Pour déterminer ce montant, l'entité considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.
28. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IAS 19, *Avantages du personnel*) et les coûts associés à la réduction ou à la restructuration d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.
29. Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur la reprise d'un passif et que l'on dispose seulement d'une juste valeur unique diminuée des coûts de la vente, tant pour l'actif que pour le passif. Le paragraphe 78 indique comment traiter de tels cas.

#### *Valeur d'utilité*

30. **Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants:**
- (a) *une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif;*
  - (b) *les attentes relatives à des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de ces flux de trésorerie futurs;*
  - (c) *la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché;*
  - (d) *le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif;*
- et*
- (e) *d'autres facteurs, tels que l'illiquidité, que les participants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.*
31. L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif implique les étapes suivantes:
- (a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures devant être générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie in fine;
- et*
- (b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

## IAS 36

32. Les éléments identifiés au paragraphe 30(b), (d) et (e) peuvent être reflétés soit comme des ajustements des flux de trésorerie futurs, soit comme des ajustements du taux d'actualisation. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actualisée attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles. L'annexe A fournit un commentaire supplémentaire sur l'utilisation des techniques de la valeur actualisée dans l'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif.

## 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 documentées 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 indications externes.**
  - (b) **établir les projections des flux de trésorerie sur la base des prévisions/budgets financiers les plus récents approuvés par la direction, mais en excluant les entrées ou les sorties de trésorerie futures estimées, susceptibles d'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, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s)quel(s) l'entreprise opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.**
34. La direction évalue le caractère raisonnable des hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuels sont fondées en examinant les causes des différences entre les projections de flux de trésorerie passés et les flux de trésorerie réels. La direction doit faire en sorte que les hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuels sont fondées, concordent avec des résultats réels antérieurs, à condition que les effets d'événements ultérieurs ou de circonstances qui n'existaient pas lorsque ces flux de trésorerie réels ont été générés rendent ceci approprié.
35. Des budgets/prévisions financiers de flux de trésorerie détaillés, explicites et fiables n'existent généralement pas au-delà de cinq ans. C'est pourquoi les estimations par la direction des flux de trésorerie futurs sont fondées sur les budgets/prévisions les plus récents sur une période de cinq ans au maximum. La direction peut utiliser des projections de flux de trésorerie fondées sur des budgets/prévisions sur une période supérieure à cinq ans si elle a confiance dans la fiabilité de ces projections et si elle peut, sur la base de son expérience passée, démontrer sa capacité à prévoir les flux de trésorerie avec précision sur cette période plus longue.
36. Les projections de flux de trésorerie jusqu'à la fin de la durée d'utilité d'un actif sont estimées par extrapolation des projections de flux de trésorerie fondées sur les budgets/prévisions financiers en leur appliquant un taux de croissance pour les années futures. Ce taux est stable ou décroissant à moins qu'une augmentation du taux ne concorde avec une information objective quant aux évolutions du cycle de vie d'un produit ou d'un secteur d'activité. Si cela est approprié, le taux de croissance est nul ou négatif.
37. Lorsque les conditions sont favorables, il est probable que des concurrents pénètrent le marché et freinent la croissance. Par conséquent, les entités auront des difficultés à dépasser le taux de croissance historique moyen sur le long terme (20 ans par exemple) pour les produits, les secteurs d'activité, ou le(s) pays dans le(s)quel(s) elles opèrent, ou pour le marché au titre duquel l'actif est utilisé.
38. Lorsqu'elle utilise des informations fondées sur des budgets/prévisions financiers, l'entité examine si ces informations reflètent des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

## Composition des estimations des flux de trésorerie futurs

IAS 36

39. **Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure:**
- (a) **les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif;**
  - (b) **les projections des sorties de trésorerie nécessairement encourues pour générer les entrées de trésorerie relatives à l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente;**
- et**
- (c) **les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.**
40. Les estimations des flux de trésorerie futurs et le taux d'actualisation reflètent des hypothèses cohérentes quant aux augmentations de prix dues à l'inflation. Par conséquent, si le taux d'actualisation inclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix courants. Si le taux d'actualisation exclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix constants (mais comprennent les augmentations ou diminutions de prix spécifiques futures).
41. Les projections des sorties de trésorerie comprennent les frais de gestion quotidiens de l'actif ainsi que les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.
42. Lorsque la valeur comptable d'un actif n'inclut pas encore toutes les sorties de trésorerie à encourir avant qu'il ne soit prêt à être utilisé ou vendu, l'estimation des sorties de trésorerie futures inclut une estimation des sorties de trésorerie ultérieures que l'on s'attend à encourir avant que l'actif ne soit prêt à être utilisé ou vendu. Tel est le cas, par exemple, pour un immeuble en construction ou pour un projet de développement non encore achevé.
43. Afin d'éviter de les prendre en compte deux fois, les estimations de flux de trésorerie excluent:
- (a) les entrées de trésorerie d'actifs qui génèrent des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles de l'actif examiné (par exemple, les actifs financiers tels que les créances);
- et**
- (b) les sorties de trésorerie liées à des obligations qui ont déjà été comptabilisées en tant que passifs (par exemple les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou les provisions).
44. **Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées susceptibles de résulter:**
- (a) **d'une restructuration future dans laquelle l'entreprise ne s'est pas encore engagée;**
- ou**
- (b) **de l'amélioration ou de l'accroissement de la performance de l'actif.**
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 liées (par exemple les réductions de coûts de personnel) ni les avantages susceptibles d'être générés par une restructuration future à laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée;

## IAS 36

- (b) ni les sorties de trésorerie futures qui amélioreront ou rehausseront la performance de l'actif, ni les entrées de trésorerie liées qui sont susceptibles d'être générées à partir de ces sorties de trésorerie.

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 commentaires qui apportent des clarifications sur le moment à partir duquel une entité est engagée dans une restructuration.
47. Lorsqu'une entreprise s'engage dans une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entreprise s'est engagée dans la restructuration:
- (a) les estimations des entrées et des sorties de trésorerie futures, pour les besoins de la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets/prévisions financiers 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.

L'exemple 5 illustre l'effet d'une restructuration future sur le calcul d'une valeur d'utilité.

48. Jusqu'à ce qu'une entité encoure des sorties de trésorerie qui améliorent ou accroissent la performance de l'actif, les estimations de flux de trésorerie futurs ne comprennent pas les entrées de trésorerie futures estimées qui sont susceptibles d'être générées à partir de l'augmentation des avantages économiques liés à la sortie de trésorerie (voir l'exemple 6).
49. Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent des sorties de trésorerie futures nécessaires au maintien du niveau des avantages économiques susceptibles d'être générés à partir de l'actif dans son état actuel. Lorsqu'une unité génératrice de trésorerie est composée d'actifs ayant différentes durées d'utilité estimées, toutes étant essentielles à l'activité continue de l'unité, le remplacement d'actifs à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne de l'unité lors de l'estimation de flux de trésorerie futurs liés à l'unité. De même, lorsqu'un actif unique est constitué d'éléments ayant chacun une durée d'utilité estimée différente, le remplacement d'éléments à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne de l'actif lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs générés par l'actif.
50. **Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure:**
- (a) **les entrées ou sorties de trésorerie provenant d'activités de financement;**
- ou**
- (b) **les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.**
51. Les flux de trésorerie futurs estimés reflètent des hypothèses qui sont cohérentes avec le mode de détermination du taux d'actualisation. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois ou ignoré. La valeur temps de l'argent étant prise en compte dans l'actualisation de flux de trésorerie futurs estimés, ces flux de trésorerie excluent les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. De même, puisque le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, les flux de trésorerie futurs sont eux aussi estimés sur une base avant impôt.
52. **L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entité s'attend à obtenir de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie estimés.**
53. L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité est déterminée d'une manière similaire à celle de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente, à l'exception du fait que pour estimer ces flux de trésorerie nets:
- (a) une entité utilise les prix prévalant à la date de l'estimation pour des actifs similaires arrivés à la fin de leur durée d'utilité et exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé.

- (b) l'entité ajuste les prix pour tenir compte tant de l'effet des augmentations de prix futures dues à l'inflation que des augmentations ou des diminutions de prix spécifiques futures. Toutefois, si les estimations des flux de trésorerie futurs provenant de l'utilisation continue de l'actif et le taux d'actualisation ne tiennent pas compte de l'effet de l'inflation, l'entité exclut également cet effet de l'estimation des flux de trésorerie nets liés à la sortie.

#### Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère

54. Les flux de trésorerie futurs sont estimés dans la monnaie dans laquelle ils seront générés puis ils sont actualisés en appliquant un taux d'actualisation approprié à cette monnaie. Une entité convertit la valeur actualisée en utilisant le cours du jour à la date du calcul de la valeur d'utilité.

#### Taux d'actualisation

55. **Le(s) taux d'actualisation est(sont) un(des) taux avant impôt qui reflète(nt) l'appréciation courante du marché de:**

(a) **la valeur temps de l'argent;**

**et**

(b) **les risques spécifiques à l'actif pour lequel les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.**

56. Un taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéancier et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entité s'attend à obtenir de l'actif. Ce taux est estimé à partir du taux implicite dans des transactions actuelles du marché pour des actifs similaires ou à partir du coût moyen pondéré du capital d'une entité cotée qui détient un actif unique (ou un portefeuille d'actifs) similaire(s) en termes de potentiel de service et de risques, à l'actif examiné. Toutefois, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) pour évaluer la valeur d'utilité d'un actif ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois.
57. Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'annexe A fournit un commentaire supplémentaire concernant l'estimation du taux d'actualisation dans de tels cas.

#### COMPTABILISATION ET ÉVALUATION D'UNE PERTE DE VALEUR

58. Les paragraphes 59 à 64 exposent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif pris individuellement autre que les goodwill. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie sont traitées aux paragraphes 65 à 108.
59. **Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.**
60. **Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre Norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation proposé par IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon cette autre Norme.**
61. Une perte de valeur d'un actif non réévalué est comptabilisée en résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement en déduction de l'écart de réévaluation correspondant à cet actif dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif.

## IAS 36

62. *Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif si, et seulement si, une autre Norme l'impose.*
63. *Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu) puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.*
64. Si une perte de valeur est comptabilisée, tous les actifs ou passifs d'impôt différé liés sont déterminés selon IAS 12, *Impôts sur le résultat*, en comparant la valeur comptable révisée de l'actif et sa base fiscale (voir l'exemple 3).

## UNITÉS GÉNÉRATRICES DE TRÉSORERIE ET GOODWILL

65. Les paragraphes 66 à 108 exposent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, la détermination de sa valeur comptable et la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et des goodwill.

*Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient*

66. *S'il existe un indice qu'un actif peut s'être déprécié, la valeur recouvrable de l'actif isolé doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif isolé, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif) doit être déterminée.*
67. La valeur recouvrable d'un actif isolé ne peut être déterminée si:

- (a) on peut estimer que la valeur d'utilité de l'actif n'est pas proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme négligeables);

et

- (b) l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs.

Dans de tels cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif.

**Exemple**

Une entité minière possède une desserte ferroviaire privée pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne pourrait être vendue que pour sa valeur à la casse et la desserte ferroviaire privée ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine.

*Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de la desserte ferroviaire privée car sa valeur d'utilité ne peut pas être déterminée et est probablement différente de sa valeur à la casse. Par conséquent, l'entreprise estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble.*



68. Comme défini au paragraphe 6, l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'identification de l'unité génératrice de trésorerie d'un actif implique une part de jugement. Si la valeur recouvrable ne peut pas être déterminée pour un actif pris individuellement, une entreprise identifie le plus petit regroupement d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes.

#### Exemple

Une société de transports par autocars travaille sous contrat avec une municipalité qui impose un service minimum sur chacun des cinq différents itinéraires. Les actifs dévolus à chaque itinéraire et les flux de trésorerie générés par chaque itinéraire peuvent être identifiés séparément. L'un de ces itinéraires dégage une perte importante.

*Puisque l'entité n'a la possibilité de réduire son activité sur aucun des itinéraires, le plus petit niveau d'entrées de trésorerie identifiables générées qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs, est les entrées de trésorerie générées par l'ensemble des cinq itinéraires. L'unité génératrice de trésorerie pour chaque itinéraire est la société de transports dans son ensemble.*

69. Les entrées de trésorerie sont des entrées de trésorerie et équivalents de trésorerie reçus de tiers extérieurs à l'entité. Pour identifier si les entrées de trésorerie générées par un actif (ou un groupe d'actifs) sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs (ou groupes d'actifs), une entité considère différents facteurs, y compris la manière dont la direction gère les activités de l'entité (telle que par ligne de produits, secteur d'activité, implantation individuelle, district, ou région) ou la manière dont elle prend ses décisions en matière de poursuite ou de sortie des actifs et des activités de l'entreprise. L'exemple 1 donne des exemples d'identification d'une unité génératrice de trésorerie.

70. ***S'il existe un marché actif pour la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie, même si la production en tout ou partie est utilisée en interne. Si les entrées de trésorerie générées par tout actif ou unité génératrice de trésorerie sont affectées par la fixation des prix de cession interne, la meilleure estimation par la direction du (des) futur(s) prix pouvant être obtenu(s) lors de transactions dans des conditions de concurrence normale, doit être utilisée en estimant:***

- (a) les entrées de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie;***

et

- (b) les sorties de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité des autres actifs ou des unités génératrices de trésorerie qui sont affectées par la fixation des prix de cession interne.***

71. Même si la totalité ou une partie de la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est utilisée par d'autres unités de l'entité (par exemple, des produits à un stade intermédiaire dans un processus de production), cet actif ou ce groupe d'actifs constitue une unité génératrice de trésorerie distincte si l'entité peut vendre la production sur un marché actif. Cela tient au fait que l'actif ou le groupe d'actifs pourrait générer des entrées de trésorerie qui seraient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Lorsqu'une entité utilise les informations, fondées sur des budgets/prévisions financiers, relatives à une telle unité génératrice de trésorerie ou à tout autre actif ou unité génératrice de trésorerie affecté par la fixation de prix de cession interne, ces informations sont ajustées si les prix de cession interne ne reflètent pas la meilleure estimation par la direction de prix futurs pouvant être obtenus lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale.

## IAS 36

72. **Les unités génératrices de trésorerie d'un même actif ou de mêmes types d'actifs doivent être identifiées de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre, à moins qu'un changement ne soit justifié.**
73. Si une entité détermine qu'un actif appartient à une unité génératrice de trésorerie différente de celle à laquelle il appartenait lors de périodes antérieures ou que les types d'actifs regroupés pour constituer l'unité génératrice de trésorerie ont changé, le paragraphe 130 impose de fournir certaines informations sur l'unité génératrice de trésorerie, si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise pour l'unité génératrice de trésorerie.

*Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie*

74. La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur d'utilité. Pour les besoins de la détermination de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie, toute référence dans les paragraphes 19 à 57 à «un actif» doit être lue comme une référence à «une unité génératrice de trésorerie».
75. **La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie doit être déterminée sur une base en cohérence avec la façon dont est déterminée sa valeur recouvrable.**
76. La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie:
- (a) inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures estimées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie;
- et
- (b) n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse pas être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Cela tient au fait que la juste valeur diminuée des coûts de la vente et la valeur d'utilité d'une unité génératrice de trésorerie sont déterminées sans prendre en compte les flux de trésorerie liés aux actifs ne faisant pas partie de l'unité génératrice de trésorerie et aux passifs ayant été comptabilisés (voir les paragraphes 28 et 43).

77. Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, ou sont utilisés pour générer le flux pertinent d'entrées de trésorerie. S'il en était autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable alors qu'en fait une perte de valeur s'est produite. Dans certains cas, bien que quelques actifs contribuent aux flux de trésorerie futurs estimés de l'unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent pas être affectés à l'unité génératrice de trésorerie sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Cela peut être le cas, par exemple, des goodwill ou des actifs de support tels que les actifs du siège social. Les paragraphes 80 à 103 expliquent comment traiter ces actifs pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.
78. Il peut être nécessaire de considérer quelques passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la sortie d'une unité génératrice de trésorerie imposait à l'acheteur d'assumer le passif. Dans ce cas, la juste valeur diminuée des coûts de la vente (ou le flux de trésorerie estimé généré par la sortie in fine) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé pour les actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, diminué des coûts de sortie. Pour effectuer une comparaison qui ait un sens, entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer tant la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie que sa valeur comptable.

**Exemple**

Une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut la remise en place du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remise en place du terrain de couverture a été comptabilisée dès l'enlèvement du terrain de couverture. Le montant provisionné a été comptabilisé comme un élément du coût de la mine et il est amorti sur la durée d'utilité de la mine. La valeur comptable de la provision pour le remplacement du terrain de couverture est de 500 UM (\*); elle est égale à la valeur actualisée des coûts de remise en état.

L'entreprise teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entité a reçu diverses offres d'acheter la mine à un prix avoisinant 800 UM. Ce prix reflète le fait que l'acheteur assumera l'obligation de remettre en état le terrain de couverture. Les coûts de la sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est d'environ 1 200 UM, hors coûts de remise en état. La valeur comptable de la mine est de 1 000 UM.

*La juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de la vente est de 800 UM. Ce montant prend en compte des coûts de remise en état qui ont déjà été prévus. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 UM (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500 UM, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000 UM), diminuée de la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500 UM). Par conséquent, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur comptable.*

79. Pour des raisons pratiques, la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est parfois déterminée après la prise en compte d'actifs qui ne font pas partie de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, les créances ou autres actifs financiers) ou des passifs qui ont été comptabilisés (par exemple, les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou autres provisions). Dans de tels cas, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est majorée de la valeur comptable de ces actifs et diminuée de la valeur comptable de ces passifs.

## Goodwill

## Affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie

80. ***Pour les besoins des tests de dépréciation, à compter de la date d'acquisition, le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises, doit être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptibles de bénéficier des 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 le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne;***

*et*

- (b) ***ne doit pas être plus grand qu'un secteur fondé sur le premier ou le deuxième niveau d'information sectorielle de l'entité, déterminé selon IAS 14 Information sectorielle.***

81. Le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent pas être 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. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles correspond le goodwill, mais auxquelles il ne peut pas être affecté. Les références des paragraphes 83 à 99 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.

(\*) Dans la présente Norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

## IAS 36

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 à laquelle 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 le niveau auquel le goodwill est affecté selon IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* pour les besoins d'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 les besoins de l'évaluation des gains et des pertes en monnaie étrangère, il ne lui est pas imposé de tester la dépréciation du goodwill à ce même niveau à moins qu'elle ne suive aussi le goodwill à ce niveau pour ses besoins de gestion interne.
84. ***Si l'affectation initiale du goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne peut pas être achevée avant la fin de la période annuelle pendant laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, cette affectation initiale doit être achevée avant la fin de la première période annuelle commençant après la date d'acquisition.***
85. Selon IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*, si la comptabilisation initiale relative à un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement au plus tard à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, l'acquéreur:
- (a) comptabilise le regroupement en utilisant ces valeurs provisoires;
- et
- (b) comptabilise tous les ajustements apportés à ces valeurs provisoires à la suite de la finalisation de la comptabilisation initiale dans un délai de douze mois à compter de la date d'acquisition.

En de tels cas, il se peut qu'il ne soit pas possible non plus d'achever l'affectation initiale du goodwill acquis lors du regroupement d'entreprises avant la fin de la période annuelle au cours de laquelle le regroupement est effectué. Lorsque tel est le cas, l'entité fournit les informations imposées par le paragraphe 133.

86. ***Si le goodwill a été affecté à une unité génératrice de trésorerie et si l'entité se sépare d'une activité au sein de cette unité, le goodwill lié à l'activité sortie doit être:***
- (a) ***inclus dans la valeur comptable de l'activité lors de la détermination du résultat de cession;***
- et
- (b) ***évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité sortie et de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète mieux le goodwill lié à l'activité sortie.***

**Exemple**

Une entité vend pour 100 UM une activité qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill avait été affecté. Le goodwill affecté à l'unité ne peut, sauf de manière arbitraire, être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité. La valeur recouvrable de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée est de 300 UM.

*Du fait que le goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie ne peut pas de manière non arbitraire être identifiée ou liée à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité, le goodwill lié à l'activité sortie est évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité sortie et de la part de l'unité conservée. Par conséquent, 25 % du goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie sont inclus dans la valeur comptable de l'activité vendue.*

87. **Si une entité réorganise sa structure de reporting d'une façon qui modifie la composition d'une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles le goodwill a été affecté, le goodwill doit être réaffecté aux unités concernées. Cette réaffectation sera exécutée en utilisant une approche fondée sur la valeur relative, similaire à celle utilisée lorsqu'une entité se sépare d'une activité au sein d'une unité génératrice de trésorerie, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète mieux le goodwill lié aux unités réorganisées.**

#### Exemple

Le goodwill avait été auparavant affecté à l'unité génératrice de trésorerie A. Ce goodwill affecté à A ne peut, sauf de manière arbitraire, être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de A. A doit être divisée et intégrée dans trois autres unités génératrices de trésorerie, B, C et D.

*Du fait que le goodwill affecté à A ne peut pas de manière non arbitraire être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de A, il est réaffecté aux unités B, C et D sur la base des valeurs relatives des trois parties de A avant que ces parties ne soient intégrées avec B, C et D.*

Test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill

88. **Lorsque, comme décrit au paragraphe 81, le goodwill se rapporte à une unité génératrice de trésorerie mais n'a pas été affecté à cette unité, la dépréciation de l'unité doit être testée, chaque fois qu'il y a un indice que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, hors goodwill, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104.**
89. Si une unité génératrice de trésorerie décrite au paragraphe 88 inclut, dans sa valeur comptable, une immobilisation incorporelle qui a une durée d'utilité indéfinie ou qui n'est pas encore prête à être mise en service et si cet actif peut être soumis à un test de dépréciation uniquement dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie, le paragraphe 10 impose que la dépréciation de l'unité soit aussi testée tous les ans.
90. **Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté doit être soumise à un test de dépréciation tous les ans ainsi que chaque fois qu'il y a un indice que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, y compris le goodwill, à la valeur recouvrable de l'unité. Si la valeur recouvrable de l'unité excède sa valeur comptable, l'unité et le goodwill qui lui est affecté doivent être considérés comme ne s'étant pas dépréciés. Si la valeur comptable de l'unité excède sa valeur recouvrable, l'unité doit comptabiliser la perte de valeur selon le paragraphe 104.**

Intérêts minoritaires

91. Selon IFRS 3, le goodwill comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises représente le goodwill acquis par une société mère, calculé sur la participation de la société mère, plutôt que sur le montant de goodwill contrôlé par la société mère à la suite du regroupement d'entreprises. Par conséquent, le goodwill attribuable à un intérêt minoritaire n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de la société mère. En conséquence, s'il y a un intérêt minoritaire dans une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill a été affecté, la valeur comptable de cette unité comprend:
- (a) tant la part d'intérêt de la société mère que de l'intérêt minoritaire dans les actifs nets identifiables de l'unité;
- et
- (b) l'intérêt de la société mère dans le goodwill.

Toutefois, la part de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie déterminée selon la présente Norme est attribuable à l'intérêt minoritaire dans le goodwill.

## IAS 36

92. En conséquence, pour les besoins du test de la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, non entièrement détenue, comprenant un goodwill, la valeur comptable de cette unité est ajustée, par convention, avant d'être comparée à sa valeur recouvrable. Ceci est effectué en majorant la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité pour inclure le goodwill attribuable à l'intérêt minoritaire. Cette valeur comptable ajustée par convention est ensuite comparée à la valeur recouvrable de l'unité pour déterminer si l'unité génératrice de trésorerie s'est dépréciée. Si tel est le cas, l'entité affecte la perte de valeur selon le paragraphe 104 pour réduire, en premier lieu, la valeur comptable du goodwill affectée à l'unité.
93. Toutefois, du fait que le goodwill n'est comptabilisé qu'à hauteur de la part de la société mère, toute perte de valeur relative au goodwill est répartie entre celle qui est attribuable à la société mère et celle qui est attribuable à l'intérêt minoritaire, seule la première étant comptabilisée comme une perte de valeur du goodwill.
94. Si la perte de valeur totale relative au goodwill est inférieure au montant par lequel la valeur comptable ajustée par convention de l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur recouvrable, le paragraphe 104 impose que l'écart restant soit affecté aux autres actifs de l'unité au pro rata sur la base de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité.
95. L'exemple 7 illustre les tests de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie non entièrement détenue, avec un goodwill.

## Échéancier des tests de dépréciation

96. *Le test de dépréciation annuel d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être effectué à tout moment pendant une période annuelle, à condition que le test soit effectué au même moment chaque année. Diverses unités génératrices de trésorerie peuvent être soumises à un test de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une partie ou la totalité du goodwill affectée à une unité génératrice de trésorerie était acquise lors d'un regroupement d'entreprises au cours de la période annuelle considérée, la dépréciation de cette unité doit être testée avant la fin de cette période annuelle.*
97. *Si les actifs constituant l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté sont soumis à un test de dépréciation au même moment que l'unité contenant le goodwill, leur dépréciation sera testée avant celle de l'unité contenant le goodwill. De même, si les unités génératrices de trésorerie constituant un groupe d'unités génératrices de trésorerie auxquelles un goodwill a été affecté sont soumises à un test de dépréciation au même moment que le groupe d'unités contenant le goodwill, la dépréciation des unités prises individuellement sera testée avant celle du groupe d'unités contenant le goodwill.*
98. Au moment du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté, un indice de la dépréciation d'un actif au sein de l'unité contenant le goodwill peut apparaître. Dans de tels cas, l'entité effectue tout d'abord un test de dépréciation de cet actif et comptabilise l'éventuelle perte de valeur relative à cet actif avant de tester la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie contenant le goodwill. De même, il peut y avoir un indice d'une dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie au sein d'un groupe d'unités contenant le goodwill. Dans de tels cas, l'entité teste tout d'abord la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie et comptabilise l'éventuelle perte de valeur relative à cette unité avant de tester la dépréciation du groupe d'unités auquel le goodwill est affecté.
99. *Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être utilisé dans le test de dépréciation de cette unité au cours de la période en cours, à condition que tous les critères suivants soient satisfaits:*
  - (a) *les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable;*

- (b) *le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité;*

*et*

- (c) *sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination actuelle de la valeur recouvrable soit inférieure à la valeur comptable actuelle de l'unité.*

#### Actifs de support

100. Les actifs de support incluent les actifs du groupe ou des divisions tels que l'immeuble du siège social de l'entité ou d'une division, les équipements informatiques ou un centre de recherche. La structure d'une entité détermine si un actif, pour une unité génératrice de trésorerie particulière, satisfait à la définition des actifs de support de la présente Norme. Les caractéristiques essentielles des actifs de support sont qu'ils ne génèrent pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et que leur valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée.

101. Du fait que les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la valeur recouvrable d'un actif de support isolé ne peut pas être déterminée, à moins que la direction n'ait décidé de se séparer de l'actif. En conséquence, s'il existe un indice qu'un actif de support peut s'être déprécié, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie ou le groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel l'actif de support appartient, et est comparée à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie ou de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie. Toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 104.

102. *Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entité doit identifier tous les actifs de support liés à l'unité génératrice de trésorerie examinée. Si une partie de la valeur comptable d'un actif de support:*

- (a) *peut être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit comparer la valeur comptable de l'unité, y compris la partie de la valeur comptable de l'actif de support affecté à l'unité, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104.*

(b) *ne peut pas être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit:*

- (i) *comparer la valeur comptable de l'unité, à l'exclusion de l'actif de support, à sa valeur recouvrable et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 104;*

- (ii) *identifier le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une partie de la valeur comptable de l'actif de support;*

*et*

- (iii) *comparer la valeur comptable de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie, y compris la part de la valeur comptable de l'actif de support affecté à ce groupe d'unités, à la valeur recouvrable du groupe d'unités. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104.*

103. L'exemple 8 illustre l'application de ces dispositions aux actifs de support.

## IAS 36

*Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie*

104. *Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie (le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill ou un actif de support a été affecté) si, et seulement si, la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est inférieure à la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités). La perte de valeur doit être répartie, en réduction de la valeur comptable des actifs de l'unité (du groupe d'unités) dans l'ordre suivant:*

(a) *tout d'abord, réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (au groupe d'unités);*

*et*

(b) *ensuite, des autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité (le groupe d'unités).*

*Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme des pertes de valeurs d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 60.*

105. *Pour répartir une perte de valeur selon le paragraphe 104, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif en dessous du plus élevé de:*

(a) *sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (si on peut la déterminer);*

(b) *sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer);*

*et*

(c) *zéro.*

*Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité (du groupe d'unités).*

106. *S'il n'est pas praticable d'estimer la valeur recouvrable de chacun des actifs isolés d'une unité génératrice de trésorerie, la présente Norme impose d'affecter arbitrairement la perte de valeur entre les différents actifs de l'unité, autres que le goodwill, car tous les actifs d'une unité génératrice de trésorerie fonctionnent ensemble.*

107. *Si la valeur recouvrable d'un actif isolé ne peut être déterminée (voir paragraphe 67):*

(a) *une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif si sa valeur comptable est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et celle résultant des procédures d'affectation décrites aux paragraphes 104 et 105;*

*et*

(b) *aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour l'actif si l'unité génératrice de trésorerie correspondante ne s'est pas dépréciée. Ce principe s'applique même si la juste valeur diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable.*



**Exemple**

Une machine a subi un dommage matériel mais continue de fonctionner, moins bien, toutefois, qu'avant d'avoir été endommagée. La juste valeur de la machine diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable. La machine ne génère pas d'entrées de trésorerie indépendantes. Le plus petit groupe d'actifs identifiables qui inclut la machine et qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie provenant d'autres actifs est la chaîne de production à laquelle la machine appartient. La valeur recouvrable de la chaîne de production montre que la chaîne prise dans son ensemble ne s'est pas dépréciée.

Hypothèse 1: les budgets/prévisions approuvés par la direction ne reflètent pas d'engagement de la direction de remplacer la machine.

*La valeur recouvrable de la machine seule ne peut pas être estimée puisque la valeur d'utilité de la machine:*

(a) *peut être différente de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente;*

*et*

(b) *peut être déterminée uniquement pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production).*

*La chaîne de production ne s'est pas dépréciée. Par conséquent, aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour la machine. Néanmoins, il est possible que l'entité doive réapprécier la durée d'amortissement ou le mode d'amortissement de la machine. Une durée d'amortissement plus courte ou un mode d'amortissement plus rapide est peut-être nécessaire pour refléter la durée d'utilité restant à courir attendue de la machine ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques par l'entité.*

Hypothèse 2: les budgets/prévisions approuvés par la direction reflètent un engagement de la direction de remplacer la machine et de la vendre dans un proche avenir. Les flux de trésorerie générés par l'utilisation continue de la machine jusqu'à sa sortie sont estimés négligeables.

*La valeur d'utilité de la machine peut être estimée comme proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Par conséquent, la valeur recouvrable de la machine peut être déterminée sans tenir compte de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (c'est-à-dire la chaîne de production). Puisque la juste valeur de la machine diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée au titre de la machine.*

108. **Après l'application des dispositions des paragraphes 104 et 105, un passif doit être comptabilisé pour tout montant non réparti d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, cela est imposé par une autre Norme.**

#### REPRISE D'UNE PERTE DE VALEUR

109. Les paragraphes 110 à 116 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif isolé qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires concernant un actif isolé sont exposées aux paragraphes 117 à 121, aux paragraphes 122 et 123 concernant une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 124 à 125 pour un goodwill.
110. **Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.**
111. **Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants:**

## IAS 36

*Sources d'informations externes*

- (a) *durant la période, la valeur de marché de l'actif a augmenté de façon importante.*
- (b) *des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu.*
- (c) *les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont diminué durant la période et il est probable que ces diminutions affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité de l'actif et augmenteront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif.*

*Sources d'informations internes*

- (d) *des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les coûts encourus pendant la période pour améliorer ou accroître la performance de l'actif ou pour restructurer l'activité à laquelle appartient l'actif.*
- (e) *des indications provenant du système d'informations internes montrent que la performance économique de l'actif est ou sera meilleure que celle attendue.*

112. Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 111 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 12.
113. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, cela peut indiquer qu'il faudrait examiner et ajuster la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la Norme applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur de l'actif n'est reprise.
114. *Une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, exception faite des dispositions décrites au paragraphe 117. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.*
115. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle une entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Le paragraphe 130 impose à une entité d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation du potentiel de service estimé. Des exemples de changements d'estimation incluent:
- (a) un changement relatif à la base utilisée pour la détermination de la valeur recouvrable (c'est-à-dire si la valeur recouvrable est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou sur la valeur d'utilité);
  - (b) si la valeur recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, sur un changement du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs estimés ou du taux d'actualisation;
- ou
- (c) si la valeur recouvrable était fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sur un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

116. La valeur d'utilité d'un actif peut devenir supérieure à sa valeur comptable simplement parce que la valeur actualisée des entrées de trésorerie futures augmente au fur et à mesure que celles-ci se rapprochent. Toutefois le potentiel de service de l'actif n'a pas augmenté. Par conséquent, une perte de valeur n'est pas reprise du simple fait du passage du temps (que l'on pourrait appeler le «détricotage de l'actualisation») même si la valeur recouvrable de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

*Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé*

117. **La valeur comptable d'un actif, autre qu'un goodwill, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.**
118. Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif, autre qu'un goodwill, au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entité applique la Norme applicable à cet actif.
119. **Une reprise de perte de valeur d'un actif autre qu'un goodwill doit être immédiatement comptabilisée au compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre Norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre Norme.**
120. Une reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est créditée directement dans les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur relative à ce même actif réévalué a été antérieurement comptabilisée en résultat, une reprise de cette perte de valeur est également comptabilisée en résultat.
121. **Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.**

*Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie*

122. **La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être affectée aux actifs de l'unité, à l'exception du goodwill, au pro rata des valeurs comptables de ces actifs. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 119.**
123. **Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 122, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible:**

(a) de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer);

et

(b) de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.

**Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité, à l'exception du goodwill.**

## IAS 36

Reprise d'une perte de valeur concernant un goodwill

124. *Une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.*
125. IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, interdit la comptabilisation d'un goodwill généré en interne. Il est probable que toute augmentation de la valeur recouvrable d'un goodwill au cours des périodes suivant la comptabilisation d'une perte de valeur concernant ce goodwill sera considérée comme une augmentation du goodwill généré en interne, plutôt que comme une reprise de la perte de valeur comptabilisée pour le goodwill acquis.

## INFORMATIONS À FOURNIR

126. *Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir:*
- (a) *le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses.*
  - (b) *le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises.*
  - (c) *le montant des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées directement en capitaux propres au cours de la période.*
  - (d) *le montant des reprises des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées directement en capitaux propres au cours de la période.*
127. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.
128. Les informations imposées par le paragraphe 126 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, comme imposé par IAS 16, *Immobilisations corporelles*.
129. *Une entité qui communique des informations sectorielles selon IAS 14, Information sectorielle, doit indiquer ce qui suit, pour chaque secteur à présenter, sur la base du premier niveau d'information sectorielle de l'entité:*
- (a) *le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat et directement en capitaux propres au cours de la période.*
  - (b) *le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées en résultat et directement en capitaux propres au cours de la période.*
130. *Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de la période concernant un actif pris individuellement, goodwill y compris, ou une unité génératrice de trésorerie:*
- (a) *les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur.*
  - (b) *le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise.*

(c) *pour un actif isolé:*

(i) *la nature de l'actif;*

*et*

(ii) *si l'entité communique des informations sectorielles selon IAS 14, le secteur à présenter auquel l'actif appartient, sur la base du premier niveau d'information sectorielle de l'entité.*

(d) *pour une unité génératrice de trésorerie:*

(i) *une description de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, s'il s'agit d'une ligne de produits, d'une usine, d'une activité, d'une zone géographique ou d'un secteur à présenter tel que défini dans IAS 14);*

(ii) *le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise par catégorie d'actifs et, si l'entité communique des informations sectorielles selon IAS 14, par secteur à présenter sur la base du premier niveau d'information sectorielle de l'entité;*

*et*

(iii) *si le regroupement d'actifs composant l'unité génératrice de trésorerie a changé depuis l'estimation antérieure de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie, (le cas échéant), une description du mode actuel et du mode antérieur de regroupement des actifs ainsi que les raisons ayant conduit à changer le mode d'identification de l'unité génératrice de trésorerie.*

(e) *si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est sa juste valeur diminuée du coût de la vente ou sa valeur d'utilité.*

(f) *si la valeur recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de la vente, la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente (comme si la juste valeur était déterminée en faisant référence à un marché actif).*

(g) *si la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) dans l'estimation actuelle et dans l'estimation antérieure (le cas échéant) de la valeur d'utilité.*

131. *Une entité doit communiquer les informations suivantes concernant le total des pertes de valeur et le total des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de la période au titre desquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 130:*

(a) *les principales catégories d'actifs affectés par les pertes de valeur et les principales catégories d'actifs affectés par les reprises de pertes de valeur.*

(b) *les principaux événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ces pertes de valeur et ces reprises de pertes de valeur.*

132. *Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs (des unités génératrices de trésorerie) pendant la période. Toutefois, le paragraphe 134 impose à une entité de fournir des informations sur les estimations utilisées pour évaluer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie lorsqu'un goodwill ou une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée sont inclus dans la valeur comptable de cette unité.*

133. *Si, selon le paragraphe 84, une partie du goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises au cours de la période n'a pas été affectée à une unité génératrice de trésorerie (ou à un groupe d'unités) à la date de reporting, la valeur du goodwill non affecté doit être communiquée ainsi que les raisons pour lesquelles ce montant reste non affecté.*

## IAS 36

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) pour lesquelles la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles ayant une durée d'utilité indéterminée, affectée à cette unité (ou ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale des goodwill 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).
  - (b) la valeur comptable des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectée à l'unité (au groupe d'unités).
  - (c) la base sur laquelle la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) a été déterminée (c'est-à-dire la valeur d'utilité ou la juste valeur diminuée des coûts de la vente).
  - (d) si la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité:
    - (i) une description de chacune des hypothèses clés sur lesquelles la direction a fondé ses projections des flux de trésorerie pour la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est la plus sensible.
    - (ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) affectée(s) à chaque hypothèse clé, que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) une expérience passée ou, si cela est approprié, concordent avec des sources d'informations externes, et si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.
    - (iii) la période au cours de laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie sur la base des budgets/prévisions financiers approuvés par la direction et, lorsqu'une période supérieure à cinq ans est utilisée pour une unité génératrice de trésorerie (un groupe d'unités), une explication de la justification de ce choix d'une période plus longue.
    - (iv) le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents, et la justification de ce taux de croissance lorsqu'il est supérieur au taux de croissance moyen à long terme concernant les produits, les secteurs d'activité, ou le ou les pays dans lesquels opère l'entité, ou concernant le marché auquel l'unité (le groupe d'unités) est dévolu.
    - (v) le(s) taux d'actualisation appliqué(s) aux projections de flux de trésorerie.
  - (e) si la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente, la méthodologie utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Si la juste valeur diminuée des coûts de la vente n'est pas déterminée en utilisant un prix de marché observable pour l'unité (le groupe d'unités), les informations suivantes doivent également être fournies:
    - (i) une description de chaque hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est la plus sensible.
    - (ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) affectée(s) à chaque hypothèse clé, que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) l'expérience passée ou, si cela est approprié, concorde(nt) avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.

- (f) *si un changement raisonnablement possible d'une hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) pourrait conduire à ce que la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur recouvrable:*
- (i) *le montant pour lequel la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur comptable.*
  - (ii) *la valeur attribuée à l'hypothèse clé.*
  - (iii) *le montant pour lequel la valeur attribuée à l'hypothèse clé doit changer, après la prise en compte de tous les effets résultant de ce changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) soit égale à sa valeur comptable.*
135. *Si une partie ou la totalité de la valeur comptable des goodwill ou des immobilisations incorporelles ayant une durée d'utilité indéterminée est répartie entre de multiples unités génératrices de trésorerie (groupes d'unités) et si la valeur ainsi affectée à chaque unité (groupe d'unités) n'est pas significative par rapport à la valeur comptable totale des goodwill de l'entité ou de ses immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, ce fait doit être indiqué, ainsi que la valeur comptable totale des goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectée à ces unités (groupes d'unités). De plus, si les valeurs recouvrables de l'une de ces unités (groupes d'unités) sont fondées sur la (les) même(s) hypothèse(s) clé(s) et si la valeur comptable totale des goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée qui leur est affectée est importante par rapport à la valeur comptable totale des goodwill de l'entité ou de ses immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, ce fait doit être indiqué, ainsi que:*
- (a) *la valeur comptable totale des goodwill affectée à ces unités (groupes d'unités).*
  - (b) *la valeur comptable totale des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectées à ces unités (groupes d'unités).*
  - (c) *une description de(s) hypothèse(s) clé(s).*
  - (d) *une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) attribuée(s) aux hypothèse(s) clé(s), que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) l'expérience passée ou, si cela est approprié, sont en cohérence avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, de quelle façon et pour quelle raison elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.*
  - (e) *si un changement raisonnablement possible d'hypothèse (des hypothèses) clé(s) fait que le total de la valeur comptable des unités (groupes d'unités) excède le total de leur valeur recouvrable:*
    - (i) *le montant pour lequel le total de la valeur recouvrable des unités (groupes d'unités) excède le total de leur valeur comptable.*
    - (ii) *la (les) valeur(s) attribuée(s) à l'hypothèse (aux hypothèses) clé(s).*
    - (iii) *le montant pour lequel la (les) valeur(s) attribuée(s) à l'hypothèse (aux hypothèses) clé(s) doit (doivent) changer, après avoir incorporé tous les effets résultant du changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que le total des valeurs recouvrables des unités (groupes d'unités) soit égal au total de leurs valeurs comptables.*

136. Le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) effectué lors d'une période antérieure peut, selon le paragraphe 24 ou 99, être reporté et utilisé dans le test de dépréciation de cette unité (ce groupe d'unités) au cours de la période en cours, à condition que les critères spécifiés soient satisfaits. Lorsque tel est le cas, les informations concernant cette unité (ce groupe d'unités) qui seront incluses dans les informations à fournir imposées par les paragraphes 134 et 135 correspondent au calcul reporté de la valeur recouvrable.

**IAS 36**

137. L'exemple 9 illustre les informations à fournir imposées par les paragraphes 134 et 135.

**DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR**

138. *Si, selon le paragraphe 85 de IFRS 3, Regroupements d'entreprises, une entité choisit d'appliquer IFRS 3 à partir d'une date quelconque avant les dates d'entrée en vigueur présentées aux paragraphes 78 à 84 de IFRS 3, elle doit aussi appliquer la présente Norme, de manière prospective, à partir de cette même date.*
139. *Autrement, une entité doit appliquer la présente Norme:*
- (a) *aux goodwill et aux immobilisations incorporelles acquis lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004;*
  - et*
  - (b) *à tous les autres actifs, de manière prospective, à partir du début de la première période annuelle commençant le ou après le 31 mars 2004.*
140. *Les entités auxquelles le paragraphe 139 s'applique sont encouragées à appliquer les dispositions de la présente Norme avant les dates d'entrée en vigueur précisées au paragraphe 139. Toutefois, si une entité applique la présente Norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer en même temps IFRS 3 et IAS 38, Immobilisations incorporelles (telle que révisée en 2004).*

**RETRAIT D'IAS 36 (PUBLIÉE EN 1998)**

141. La présente Norme remplace IAS 36, *Dépréciation d'actifs* (publiée en 1998).

---



## ANNEXE A

IAS 36

**Utilisation des techniques relatives à la valeur actualisée pour évaluer la valeur d'utilité**

*La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme. Elle fournit une aide supplémentaire sur l'utilisation des techniques de la valeur actualisée dans l'évaluation de la valeur d'utilité. Bien que ce commentaire utilise le terme «actif», il s'applique également à un groupe d'actifs constituant une unité génératrice de trésorerie.*

**Les composantes d'une évaluation de la valeur actualisée**

A1. Les éléments suivants saisissent ensemble les différences économiques entre les actifs:

- (a) une estimation du flux de trésorerie futur, ou dans des cas plus complexes, d'une série de flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif;
  - (b) des attentes au sujet des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de ces flux de trésorerie;
  - (c) la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché;
  - (d) le prix du support de l'incertitude inhérente à l'actif;
- et
- (e) d'autres facteurs, parfois non identifiables (tels que l'illiquidité) que les acteurs du marché refléteraient dans l'établissement du prix des flux de trésorerie futurs que l'entité espère obtenir de l'actif.

A2. Cette annexe oppose deux approches du calcul de la valeur actualisée, l'une ou l'autre pouvant être utilisée pour estimer la valeur d'utilité d'un actif, suivant le cas. Selon l'approche «traditionnelle», les ajustements pour tenir compte des facteurs (b) à (e) décrits au paragraphe A1 sont intégrés au taux d'actualisation. Selon l'approche des «flux de trésorerie attendus», les facteurs (b), (d) et (e) entraînent des ajustements pour arriver à des flux de trésorerie attendus ajustés pour tenir compte du risque. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actualisée attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles.

**Principes généraux**

A3. Les techniques utilisées pour estimer les flux de trésorerie futurs ainsi que les taux d'intérêt à venir varient d'une situation à une autre en fonction des circonstances entourant l'actif concerné. Toutefois, les principes généraux suivants régissent toute application des techniques relatives à la valeur actualisée pour évaluer les actifs:

- (a) les taux d'intérêt appliqués pour actualiser les flux de trésorerie doivent refléter des hypothèses correspondant à celles qui sont inhérentes aux flux de trésorerie estimés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois ou ignoré. Par exemple, un taux d'actualisation de 12 % peut être appliqué aux flux de trésorerie contractuels d'une créance relative à un prêt. Ce taux reflète les attentes au sujet des défaillances futures en provenance de prêts, et présente des caractéristiques particulières. Ce même taux de 12 % ne doit pas être utilisé pour actualiser des flux de trésorerie attendus car ces flux de trésorerie reflètent déjà des hypothèses au sujet de défaillances futures.
- (b) les flux de trésorerie estimés et les taux d'actualisation doivent être exempts tant de distorsion que de facteurs non liés à l'actif concerné. Par exemple, donner délibérément une idée trop faible des flux de trésorerie net estimés pour rehausser la rentabilité future apparente d'un actif introduit une distorsion dans l'évaluation.
- (c) les flux de trésorerie estimés ou les taux d'actualisation doivent refléter la gamme de résultats possibles plutôt qu'un seul montant possible très vraisemblable, minimum ou maximum.

## IAS 36

**Approche de la valeur actualisée selon la méthode traditionnelle et selon la méthode des flux de trésorerie attendus***Approche traditionnelle*

- A4. Les applications comptables de la valeur actualisée ont traditionnellement utilisé un unique ensemble de flux de trésorerie estimés et un unique taux d'actualisation, souvent décrit comme «le taux à la mesure du risque». En effet, l'approche traditionnelle suppose qu'un unique taux d'actualisation peut intégrer toutes les attentes relatives aux flux de trésorerie futurs et la prime de risque appropriée. Par conséquent, l'approche traditionnelle met surtout l'accent sur la sélection du taux d'actualisation.
- A5. Dans certains cas, tels que ceux dans lesquels des actifs comparables peuvent être observés sur le marché, une approche traditionnelle est relativement facile à appliquer. Pour les actifs générant des flux de trésorerie contractuels, elle concorde avec la manière dont les acteurs du marché décrivent les actifs, comme dans «une obligation à 12 %».
- A6. Toutefois, l'approche traditionnelle peut ne pas résoudre de manière appropriée certains problèmes d'évaluation complexes, tels que l'évaluation d'actifs non financiers pour lesquels aucun marché pour l'élément ou pour un élément comparable n'existe. Une recherche correcte du «taux à la mesure du risque» exige l'analyse d'au moins deux éléments: un actif qui existe sur le marché et qui a un taux d'intérêt observé et l'actif faisant l'objet de l'évaluation. Le taux d'actualisation approprié concernant les flux de trésorerie mesurés doit être déduit à partir du taux d'intérêt observable dans cet autre actif. Pour faire cette déduction, les caractéristiques des flux de trésorerie de l'autre actif doivent être similaires à ceux de l'actif en cours d'évaluation. Par conséquent, l'évaluateur doit faire ce qui suit:
- (a) identifier l'ensemble des flux de trésorerie qui seront actualisés;
  - (b) identifier un autre actif sur le marché dont les flux de trésorerie semblent avoir des caractéristiques similaires;
  - (c) comparer les ensembles de flux de trésorerie générés par les deux éléments pour s'assurer qu'ils sont similaires (par exemple, les deux ensembles sont-ils des flux de trésorerie contractuels, ou est-ce que l'un est contractuel et l'autre est un flux de trésorerie estimé?);
  - (d) évaluer si un élément comporte un aspect qui n'est pas présent dans l'autre (par exemple, est-ce que l'un est moins liquide que l'autre?);
- et
- (e) évaluer si les deux ensembles de flux de trésorerie sont susceptibles de se comporter (c'est-à-dire de varier) d'une façon similaire dans des conditions économiques en évolution.

*Approche par les flux de trésorerie attendus*

- A7. L'approche par les flux de trésorerie attendus est, dans certaines situations, un outil d'évaluation plus efficace que ne l'est l'approche traditionnelle. En mettant au point une évaluation, l'approche par les flux de trésorerie attendus utilise toutes les attentes concernant des flux de trésorerie potentiels au lieu de l'unique flux le plus probable. Par exemple, un flux de trésorerie pourrait être de 100 UM, de 200 UM, ou de 300 UM avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. Le flux de trésorerie attendu est de 220 UM. L'approche par les flux de trésorerie attendus diffère ainsi de l'approche traditionnelle en se concentrant sur l'analyse directe des flux de trésorerie concernés et sur des énoncés plus explicites des hypothèses utilisées dans l'évaluation.

- A8. L'approche par les flux de trésorerie attendus permet aussi d'utiliser les techniques de la valeur actualisée lorsque l'échéancier des flux de trésorerie est incertain. Par exemple, un flux de trésorerie de 1 000 UM, peut être perçu dans un an, deux ans ou trois ans avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. L'exemple ci-dessous montre le calcul de la valeur actualisée attendue dans cette situation.

Valeur actualisée de 1 000 UM dans un an à 5 %	952,38 UM	
Probabilité	10,00 %	95,24 UM
Valeur actualisée de 1 000 UM dans 2 ans à 5,25 %	902,73 UM	
Probabilité	60,00 %	541,64 UM
Valeur actualisée de 1 000 UM dans 3 ans à 5,50 %	851,61 UM	
Probabilité	30,00 %	255,48 UM
	Valeur actualisée attendue:	<u>892,36 UM</u>

- A9. La valeur actualisée attendue de 892,36 UM diffère de la notion traditionnelle de la meilleure estimation de 902,73 UM (la probabilité de 60 %). Un calcul traditionnel de la valeur actualisée appliqué à cet exemple impose une décision quant à l'échéancier possible des flux de trésorerie à utiliser et, en conséquence, ne refléterait pas la probabilité des autres échéances. Ceci tient au fait que, dans un calcul traditionnel de la valeur actualisée, le taux d'actualisation ne peut pas refléter les incertitudes liées à l'échéancier.

- A10. L'utilisation des probabilités est un élément essentiel de l'approche par les flux de trésorerie attendus. Certains se demandent si l'attribution de probabilités à des estimations d'une grande subjectivité suggère une plus grande précision que celle qui, en fait, existe. Toutefois, l'application correcte de l'approche traditionnelle (telle que décrite au paragraphe A6) impose les mêmes estimations et la même subjectivité sans fournir la transparence du calcul de l'approche par les flux de trésorerie attendus.

- A11. De nombreuses estimations mises au point dans la pratique actuelle incorporent déjà de manière informelle les éléments des flux de trésorerie attendus. De plus, les comptables sont souvent confrontés à la nécessité d'évaluer un actif à l'aide d'une information limitée sur la probabilité de flux de trésorerie potentiels. Par exemple, un comptable pourrait être confronté aux situations suivantes:

- le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, mais aucun montant inclus dans la fourchette n'est plus probable qu'un autre. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 150 UM  $[(50 + 250)/2]$ .
- le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, et le montant le plus probable est de 100 UM. Toutefois, les probabilités afférentes à chaque montant sont inconnues. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 133,33 UM  $[(50 + 100 + 250)/3]$ .
- le montant estimé sera de 50 UM (probabilité de 10 %), de 250 UM (probabilité de 30 %), ou de 100 UM (probabilité de 60 %). Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 140 UM  $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .

Dans chaque cas, il est probable que le flux de trésorerie attendu estimé fournira une meilleure estimation de la valeur d'utilité que le montant minimum, le plus vraisemblable ou maximum pris seul.

- A12. L'application d'une approche par flux de trésorerie attendus est assujettie à une contrainte coûts-avantages. Dans certains cas, une entité peut avoir accès à des données abondantes et peut être en mesure d'élaborer de nombreux scénarios de flux de trésorerie. Dans d'autres cas, il se peut qu'une entité soit uniquement en mesure de présenter des remarques générales sur la variabilité des flux de trésorerie sans encourir des coûts substantiels. L'entité doit mettre en balance la fiabilité supplémentaire que l'information apportera à l'évaluation avec le coût de l'obtention d'une information complémentaire.

**IAS 36**

- A13. Certains soutiennent que les techniques des flux de trésorerie attendus sont inappropriées pour évaluer un seul élément ou un élément ayant un nombre de résultats possibles limités. Ils proposent l'exemple d'un actif offrant deux résultats possibles: une probabilité de 90 % que le flux de trésorerie sera de 10 UM et une probabilité de 10 % que le flux de trésorerie sera de 1 000 UM. Ils font remarquer que le flux de trésorerie attendu dans cet exemple est de 109 UM et critiquent ce résultat comme ne représentant aucun des montants pouvant être payés en fin de compte.
- A14. Des affirmations comme celle qui est présentée ci-dessus reflètent un désaccord sous-jacent avec l'objectif d'évaluation. Si l'objectif est l'accumulation de coûts à engager, il se peut que les flux de trésorerie attendus ne produisent pas une estimation fidèle du point de vue de la représentation du coût attendu. Toutefois, la présente Norme se rapporte à la mesure de la valeur recouvrable d'un actif. Il n'est pas probable que la valeur recouvrable de l'actif dans cet exemple soit de 10 UM, même si cela est le flux de trésorerie le plus probable. Cela tient au fait qu'une évaluation de 10 UM n'incorpore pas l'incertitude du flux de trésorerie dans l'évaluation de l'actif. Par contre, le flux de trésorerie incertain est présenté comme s'il s'agissait d'un flux de trésorerie certain. Aucune entité rationnelle ne vendrait pour 10 UM un actif possédant ces caractéristiques.

**Taux d'actualisation**

- A15. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour mesurer la valeur d'utilité d'un actif, les taux d'intérêt utilisés pour actualiser les flux de trésorerie ne doivent pas refléter les risques au titre desquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois.
- A16. Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'objectif est d'estimer, dans la mesure du possible, une appréciation par le marché:
- (a) de la valeur temps de l'argent pour les périodes allant jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif;
- et
- (b) des facteurs (b), (d) et (e) décrits au paragraphe A1, dans la mesure où ces facteurs n'ont pas conduit à des ajustements pour arriver aux flux de trésorerie estimés.
- A17. Pour faire cette estimation, l'entreprise peut prendre en compte, comme point de départ, les taux suivants:
- (a) le coût moyen pondéré du capital de l'entreprise déterminé à l'aide de techniques telles que le Capital Asset Pricing Model (CAPM);
  - (b) le taux d'emprunt marginal de l'entité;
- et
- (c) d'autres taux d'emprunt sur le marché.
- A18. Toutefois, ces taux doivent être ajustés:
- (a) pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie estimés de l'actif;
- et
- (b) pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents aux flux de trésorerie estimés de l'actif ou au titre desquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés.

Des risques, tels que le risque-pays, le risque de change et le risque de prix doivent être pris en compte.

- A19. Le taux d'actualisation est indépendant de la structure financière de l'entité et de la façon dont celle-ci a financé l'achat de l'actif car les flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ne dépendent pas de la façon dont l'entité a financé l'achat de cet actif.
- 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.
- A21. Une entité utilise normalement un taux d'actualisation unique pour estimer la valeur d'utilité d'un actif. Toutefois, une entité utilise des taux d'actualisation distincts pour différentes périodes futures lorsque la valeur d'utilité est sensible à une variation des risques pour des périodes différentes ou à une variation de la structure des taux d'intérêt selon l'échéance.
-

## IAS 36

## ANNEXE B

## Amendement de IAS 16

L'amendement de la présente annexe doit être appliqué lorsqu'une entité applique IAS 16 Immobilisations corporelles (telle que révisée en 2003). Il est remplacé lorsque IAS 36, Dépréciation d'actifs (telle que révisée en 2004) entre en vigueur. La présente annexe remplace les amendements résultants effectués par IAS 16 (telle que révisée en 2003) à IAS 36, Dépréciation d'actifs (publiée en 1998). IAS 36 (telle que révisée en 2004) incorpore les dispositions des paragraphes de la présente annexe. En conséquence, les amendements en provenance de IAS 16 (telle que révisée en 2003) ne sont pas nécessaires une fois qu'une entité est assujettie à IAS 36 (telle que révisée en 2004). En conséquence, la présente annexe ne s'applique qu'aux entités qui choisissent d'appliquer IAS 16 (telle que révisée en 2003) avant sa date d'entrée en vigueur.

B1. IAS 16, Immobilisations corporelles, est amendée comme décrit ci-après.

Dans l'annexe, le paragraphe A4 est modifié comme suit:

A4. IAS 36, Dépréciation d'actifs (publiée en 1998) est modifiée comme décrit ci-après.

Dans la Norme, les paragraphes 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 et 104 sont amendés comme suit:

4. La présente Norme s'applique aux actifs comptabilisés à leur montant réévalué (juste valeur) selon d'autres Normes, comme le modèle de réévaluation énoncé dans IAS 16, Immobilisations corporelles. Toutefois, identifier si un actif réévalué a pu se déprécier dépend de la base utilisée pour déterminer la juste valeur:

...

9. **Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indices suivants:**

...

**Sources d'informations internes**

...

- (f) **des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue;**

et

...

34. Les projections de sorties de trésorerie comprennent les frais de gestion quotidiens de l'actif ainsi que les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.

37. **Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un 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 susceptibles d'être générées par:**

...

- (b) **l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.**

38. Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète pas:
- ...
- (b) les sorties de trésorerie futures qui amélioreront ou accroîtront la performance de l'actif ou les entrées de trésorerie liées que l'on s'attend à être générées par ces sorties.
41. Jusqu'à ce qu'une entité encoure des sorties de trésorerie qui améliorent ou accroissent la performance de l'actif, les estimations de flux de trésorerie futurs ne comprennent pas les entrées de trésorerie futures estimées qui sont susceptibles d'être générées à partir de l'augmentation des avantages économiques liés à la sortie de trésorerie (voir à l'annexe A, l'exemple 6).
42. Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent des sorties de trésorerie futures nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques susceptibles d'être générés à partir de l'actif dans son état actuel. Lorsqu'une unité génératrice de trésorerie est composée d'actifs ayant chacun une durée d'utilité estimée différente, toutes étant essentielles à l'activité continue de l'unité, le remplacement d'actifs à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne 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 composantes ayant une durée d'utilité estimée différente, le remplacement des composantes à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne de l'actif lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs générés par cet actif.
59. **Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre Norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon cette autre Norme.**
96. **Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée au titre d'un actif au cours de périodes antérieures n'existe peut-être plus ou a diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants:**

...

**Sources d'informations internes**

- (d) **des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation de l'actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les coûts encourus pendant la période pour améliorer ou accroître la performance de l'actif ou pour restructurer l'activité à laquelle appartient l'actif;**

et

...

104. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être immédiatement comptabilisée en produits au compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre Norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre Norme.**

**Immobilisations incorporelles**

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'application	2-7
Définitions	8-17
Immobilisations incorporelles	9-17
Caractère identifiable	11-12
Contrôle	13-16
Avantages économiques futurs	17
Comptabilisation et évaluation	18-67
Acquisition séparée	25-32
Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	33-43
Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises	35-41
Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours acquis	42-43
Acquisition au moyen d'une subvention publique	44
Échanges d'actifs	45-47
Goodwill généré en interne	48-50
Immobilisations incorporelles générées en interne	51-67
Phase de recherche	54-56
Phase de développement	57-64
Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne	65-67
Comptabilisation d'une charge	68-71
Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement	71
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	72-87
Modèle du coût	74
Modèle de la réévaluation	75-87
Durée d'utilité	88-96
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie	97-106
Durée d'amortissement et mode d'amortissement	97-99
Valeur résiduelle	100-103
Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	104-106



	Paragraphes
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée	107-110
Réexamen de l'appréciation de la durée d'utilité	109-110
Caractère recouvrable de la valeur comptable – pertes de valeur	111
Mises hors service et sorties	112-117
Informations à fournir	118-128
Dispositions générales	118-123
Immobilisations incorporelles évaluées après la comptabilisation en utilisant le modèle de la réévaluation	124-125
Dépenses de recherche et développement	126-127
Autres informations	128
Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur	129-132
Échanges d'actifs similaires	131
Application anticipée	132
Retrait d'IAS 38 (publiée en 1998)	133

La présente Norme révisée remplace IAS 38 (1998) *Dépréciation d'actifs* et doit être appliquée:

- (a) dès l'acquisition, aux immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004.
- (b) à toutes les autres immobilisations incorporelles, pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 31 mars 2004.

Une application anticipée est encouragée.

#### OBJECTIF

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre Norme. La présente Norme impose à une entité de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, certains critères sont satisfaits. La Norme spécifie également comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir certaines informations sur les immobilisations incorporelles.

#### CHAMP D'APPLICATION

2. **La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:**

- (a) **des immobilisations incorporelles dans le champ d'application d'une autre Norme;**

## IAS 38

(b) *des actifs financiers, tels que définis dans IAS 39 Instruments financiers:Comptabilisation et évaluation;*

*et*

(c) *des droits miniers et des dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires.*

3. Si une autre Norme traite d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple:
- (a) aux immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir IAS 2 *Stocks*, et IAS 11 *Contrats de construction*).
  - (b) aux actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*).
  - (c) aux contrats de location entrant dans le champ d'application de IAS 17 *Contrats de location*.
  - (d) aux actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*).
  - (e) aux actifs financiers tels que définis dans IAS 39. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et par IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.
  - (f) au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).
  - (g) aux coûts d'acquisition différés, et aux immobilisations incorporelles, résultant des droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application de IFRS 4 *Contrats d'assurance*. IFRS 4 énonce des dispositions spécifiques en matière d'informations à fournir concernant ces coûts d'acquisition différés mais pas en ce qui concerne ces immobilisations incorporelles. Par conséquent, les obligations en matière d'informations à fournir dans la présente Norme s'appliquent à ces immobilisations incorporelles.
  - (h) aux immobilisations incorporelles non courantes classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.
4. Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels doit être comptabilisée selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, ou comme une immobilisation incorporelle selon la présente Norme, l'entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important. Par exemple, un logiciel destiné à une machine-outil à commande numérique qui ne peut fonctionner sans ce logiciel, fait partie intégrante du matériel et est traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.
5. La présente Norme s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement. Les activités de recherche et développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent aboutir à une immobilisation ayant une réalité physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'actif est secondaire par rapport à sa composante incorporelle, à savoir les connaissances qu'elle renferme.
6. Dans le cas d'un contrat de location-financement, l'actif sous-jacent peut être une immobilisation corporelle ou incorporelle. Après la comptabilisation initiale, le preneur traite une immobilisation incorporelle détenue en vertu d'un contrat de location-financement selon la présente Norme. Les droits résultant d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application de IAS 17 et entrent dans le champ d'application de la présente Norme.

7. Des exclusions du champ d'application d'une Norme peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des questions comptables qui peuvent nécessiter d'être traitées de façon différente. Ces questions se posent dans la comptabilisation de dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats d'assurance. Par conséquent, la présente Norme ne s'applique pas aux dépenses au titre de ces activités et de ces contrats. Toutefois, la présente Norme s'applique à d'autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et à d'autres dépenses encourues (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des compagnies d'assurances.

## DÉFINITIONS

8. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

*Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:*

- (a) *les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;*
  - (b) *on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants;*
- et*
- (c) *les prix sont mis à la disposition du public.*

*La date de l'accord portant sur un regroupement d'entreprises est la date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord sur le fond et, dans le cas d'entités cotées en bourse, la date de l'annonce au public. Dans le cas d'une prise de contrôle hostile, la première date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord sur le fond est celle où un nombre suffisant de détenteurs de l'entreprise acquise ont accepté l'offre de l'acquéreur permettant à celui-ci d'obtenir le contrôle de l'entreprise acquise.*

*L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.*

*Un actif est une ressource:*

- (a) *contrôlée par une entité du fait d'événements passés;*
- et*
- (b) *à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs bénéficient à l'entité.*

*La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.*

*Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou, s'il y a lieu, le montant attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres IFRS, par exemple IFRS 2 Paiement fondé sur des actions.*

*Le montant amortissable est le coût d'un actif ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.*

*Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.*

## IAS 38

*La valeur spécifique à l'entité est la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors de l'extinction d'un passif.*

*La juste valeur d'un actif est le montant pour lequel cet actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.*

*Une perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.*

*Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.*

*Les actifs monétaires désignent le montant en numéraire détenu et les actifs à recevoir en numéraire pour des montants fixes ou déterminables.*

*La recherche est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.*

*La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est le montant estimé qu'une entité obtiendrait à ce jour de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.*

*La durée d'utilité est:*

*(a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif;*

*ou*

*(b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.*

*Immobilisations incorporelles*

9. Il est fréquent que les entités dépensent des ressources ou assument des passifs pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'amélioration de ressources incorporelles telles que des connaissances scientifiques ou techniques, la conception et la mise en place de nouveaux procédés ou systèmes, licences, propriété intellectuelle, connaissance du marché et marques commerciales (y compris les noms de marques et les titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, droits de service des prêts hypothécaires, licences de pêche, quotas d'importations, franchises, relations avec les clients ou les fournisseurs, fidélité des clients, parts de marché et droits de distribution.
10. Tous les éléments décrits au paragraphe 9 ne satisfont pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. Si un élément dans le champ d'application de la présente Norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses engagées pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises, il fait partie du goodwill comptabilisé à la date d'acquisition (voir paragraphe 68).

*Caractère identifiable*

11. La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation incorporelle soit identifiable afin de la distinguer du goodwill. Le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent pas être identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou provenant d'actifs, qui pris individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement dans le cadre du regroupement d'entreprises.

12. **Un actif satisfait au critère d'identifiabilité dans la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:**
- (a) *est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif liés;*
- ou**
- (b) *résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.*

#### Contrôle

13. Une entité contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages. La capacité d'une entité à contrôler les avantages économiques futurs découlant d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits légaux qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits légaux, la démonstration du contrôle est plus difficile. Toutefois, le fait de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle dans la mesure où une entité peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs de quelque autre façon.
14. La connaissance du marché et les connaissances techniques peuvent générer des avantages économiques futurs. Une entité contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont protégées par des droits légaux, tels que droits d'auteur, par des contraintes dans les accords commerciaux (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des membres du personnel de respecter la confidentialité.
15. Une entité peut avoir une équipe de personnes qualifiées et être à même d'identifier les compétences supplémentaires de ce personnel qui généreront des avantages économiques futurs à la suite d'une formation. L'entité peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences au service de l'entité. Toutefois, en règle générale, une entité a un contrôle insuffisant des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation pour que ces éléments satisfassent à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de gestion ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
16. Une entité peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients en raison des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits légaux lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entité, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour que de tels éléments (par exemple, portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfassent à la définition des immobilisations incorporelles. En l'absence de droits légaux lui permettant de protéger ses relations avec les clients, les transactions d'échange pour les mêmes relations clients ou des relations clients similaires non-contractuelles (autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent des preuves que l'entité est néanmoins en mesure de contrôler les avantages économiques futurs résultant des relations avec la clientèle. Du fait que ces transactions d'échange fournissent aussi des preuves que les relations avec les clients sont séparables, ces relations avec la clientèle satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle.

#### Avantages économiques futurs

17. Les avantages économiques futurs résultant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les produits découlant de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité. Par exemple, l'utilisation d'une propriété intellectuelle dans le cadre d'un processus de production peut réduire les coûts futurs de production plutôt qu'augmenter les produits futurs.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

18. La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entité démontre que l'élément satisfait:

(a) à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir les paragraphes 8 à 17);

et

(b) aux critères de comptabilisation (voir les paragraphes 21 à 23).

Cette disposition s'applique aux coûts encourus initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et aux coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien.

19. Les paragraphes 25 à 32 traitent de l'application des critères de comptabilisation à des immobilisations incorporelles acquises séparément, et les paragraphes 33 à 43 traitent de leur application à des immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises. Le paragraphe 44 traite de l'évaluation initiale d'immobilisations incorporelles acquises au moyen de l'octroi d'une subvention publique, les paragraphes 45 à 47 traitent d'échanges d'immobilisations incorporelles, et les paragraphes 48 à 50 présentent le traitement du goodwill généré en interne. Les paragraphes 51 à 67 traitent de la comptabilisation initiale et de l'évaluation d'immobilisations incorporelles générées en interne.

20. La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans de nombreux cas, il n'y a pas d'ajout à un tel actif ni de remplacement d'une partie de cet actif. En conséquence, il est probable que la plupart des dépenses ultérieures maintiendront les avantages économiques futurs incorporés dans une immobilisation incorporelle existante, plutôt que de satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle et aux critères de comptabilisation définis dans la présente Norme. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement des dépenses ultérieures à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité. Par conséquent, les dépenses ultérieures (c'est-à-dire encourues après la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise ou après l'achèvement d'une immobilisation incorporelle générée en interne) ne sont que rarement comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle. De façon cohérente avec le paragraphe 63, les dépenses ultérieures au titre de marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance (que ceux-ci soient acquis à l'extérieur ou générés en interne) sont toujours comptabilisées dans le résultat au fur et à mesure qu'elles sont encourues. Ceci tient au fait que ces dépenses ne peuvent pas être distinguées de celles encourues pour développer l'entreprise dans son ensemble.

21. **Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si:**

(a) **il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité;**

et

(b) **le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.**

22. **Une entité doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées qui représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.**

23. Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entité exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.

24. **Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût.**

*Acquisition séparée*

25. Normalement, le prix qu'une entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les attentes relatives à la probabilité que les avantages économiques futurs attendus incorporés dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'effet de la probabilité se reflète dans le coût de l'actif. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité des avantages économiques futurs du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.
26. De plus, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément peut généralement être évalué de façon fiable. C'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'autres actifs monétaires.
27. Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend:
- (a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
  - et
  - (b) tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.
28. Exemples de coûts directement attribuables:
- (a) les coûts des avantages du personnel (au sens de IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
  - (b) les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
  - et
  - (c) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.
29. Figurent parmi les exemples de dépenses qui ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle:
- (a) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);
  - (b) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel);
  - et
  - (c) les frais administratifs et autres frais généraux.
30. L'intégration des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque l'actif se trouve dans l'état nécessaire pour être exploité de la manière prévue par la direction. Par conséquent, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'une immobilisation incorporelle ne sont pas inclus dans la valeur comptable de cet actif. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle:
- (a) les coûts encourus alors qu'un actif capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service;
  - et
  - (b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet actif.

## IAS 38

31. Certaines opérations interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de développement. Étant donné que les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour mettre l'actif dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés immédiatement en résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectives.
32. Si le paiement au titre d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

*Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises*

33. Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle reflète les attentes du marché sur la probabilité que les avantages économiques futurs inclus dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'effet de la probabilité se reflète dans l'évaluation de la juste valeur de l'immobilisation incorporelle. Par conséquent, le critère de comptabilisation de la probabilité du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises.
34. Par conséquent, selon la présente Norme et IFRS 3, à la date d'acquisition, un acquéreur comptabilise séparément du goodwill une immobilisation incorporelle de la société acquise si la juste valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable, sans rechercher si l'actif avait été comptabilisé par l'entité acquise avant le regroupement d'entreprises. Ceci signifie que l'acquéreur comptabilise en tant qu'actif séparément du goodwill un projet de recherche et développement en cours de l'entreprise acquise si le projet satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle et si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Le projet de recherche et développement en cours d'une entreprise acquise satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:

(a) satisfait à la définition d'un actif;

et

(b) est identifiable, c'est-à-dire est séparable ou résulte de droits contractuels ou autres droits légaux.

*Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises*

35. La juste valeur des immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises peut normalement être évaluée de façon suffisamment fiable pour être comptabilisée séparément du goodwill. Lorsque, pour les estimations utilisées pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il y a une gamme de résultats possibles ayant une probabilité différente, cette incertitude entre dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif, plutôt qu'elle ne démontre l'impossibilité de mesurer la juste valeur de façon fiable. Si une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises a une durée d'utilité finie, il y a une présomption réfutable que sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.
36. Une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises peut être séparable, mais uniquement conjointement avec une immobilisation corporelle ou incorporelle liée. Par exemple, le titre de publication d'un magazine pourrait ne pas être vendu séparément d'une base d'abonnés ou une marque de fabrique pour une eau de source naturelle pourrait correspondre à une source particulière et ne pourrait pas être vendue séparément de la source. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise le groupe d'actifs comme un seul actif séparément du goodwill si les justes valeurs individuelles des actifs du groupe ne peuvent être évaluées de façon fiable.



37. De même, les termes «marque» et «nom de marque» sont souvent utilisés comme synonymes de marques de fabrique ou autres marques. Toutefois, les premiers sont des termes de marketing généraux qui sont typiquement utilisés pour se référer à un groupe d'actifs complémentaires tels qu'une marque de fabrique (ou une marque de services) et au nom commercial, aux formules, aux recettes et à la compétence technologique qui lui sont liés. L'acquéreur comptabilise en tant qu'actif unique un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires comprenant une marque si les justes valeurs individuelles des actifs complémentaires ne sont pas susceptibles d'être évaluées de façon fiable. Si les justes valeurs individuelles de ces actifs complémentaires sont susceptibles d'être évaluées de façon fiable, un acquéreur peut les comptabiliser séparément à condition que les actifs pris individuellement aient une durée d'utilité similaire.
38. Les seules circonstances dans lesquelles l'évaluation de façon fiable de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises pourrait ne pas être possible sont lorsque l'immobilisation incorporelle résulte de droits légaux ou d'autres droits contractuels et autres et:
- (a) n'est pas séparable;
- ou
- (b) est séparable, mais il n'y a pas d'antécédent ou d'indication de transactions d'échange concernant les mêmes actifs ou des actifs similaires, et par ailleurs, l'estimation de la juste valeur dépendrait de variables ne pouvant être évaluées.
39. Les prix cotés sur un marché actif fournissent l'évaluation la plus fiable de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle (voir également le paragraphe 78). Le prix du marché approprié est généralement le prix acheteur actuel. Si les prix acheteurs actuels ne sont pas disponibles, le prix de la transaction similaire la plus récente peut fournir une base d'estimation de la juste valeur sous réserve qu'il n'y ait pas eu de modifications importantes des circonstances économiques entre la date de la transaction et la date à laquelle la juste valeur de l'actif est estimée.
40. En l'absence de marché actif pour une immobilisation incorporelle, sa juste valeur est le montant que l'entité aurait payé au titre de cet actif à la date d'acquisition, lors d'une transaction entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entité prend en compte le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires.
41. Il se peut que les entités effectuant régulièrement l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles uniques, aient mis au point des techniques d'estimation indirecte de leur juste valeur. Ces techniques peuvent être utilisées pour l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises si leur objectif est d'estimer la juste valeur et si ces techniques reflètent les pratiques et les transactions actuelles du secteur d'activité auquel l'actif appartient. Ces techniques incluent, si cela est approprié:
- (a) l'application de multiples reflétant les transactions actuelles du marché à certains indicateurs de la rentabilité de l'actif (tels que les produits, les parts de marché, le résultat opérationnel, etc.), ou le flux de redevances qui seraient obtenues de l'octroi d'une licence de l'immobilisation incorporelle à une autre partie dans le cadre d'une transaction dans des conditions de concurrence normale (comme dans l'approche de «l'exemption de redevances»);
- ou
- (b) l'actualisation de flux de trésorerie futurs nets estimés générés par l'actif.

Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours acquis

42. **Les dépenses de recherche ou développement qui:**

- (a) **sont liées à un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle;**

**et**

- (b) **sont encourues après l'acquisition de ce projet doivent être comptabilisées selon les paragraphes 54 à 62.**

## IAS 38

43. L'application des dispositions des paragraphes 54 à 62 signifie que les dépenses ultérieures sur un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle sont:
- (a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de recherche;
  - (b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe 57;
- et
- (c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement acquis en cours s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 57.

*Acquisition au moyen d'une subvention publique*

44. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise sans frais ou pour une contrepartie symbolique, du fait de l'octroi d'une subvention publique. Ce cas peut se produire lorsqu'un État transfère ou alloue à une entité des immobilisations incorporelles telles que des droits d'atterrissage sur un aéroport, des licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, des licences ou des quotas d'importations ou des droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à des restrictions. Selon IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, une entité peut choisir de comptabiliser initialement l'immobilisation incorporelle et la subvention à leur juste valeur. Si une entité choisit de ne pas comptabiliser initialement l'actif à sa juste valeur, l'entité le comptabilise initialement pour une valeur symbolique (selon l'autre traitement autorisé par IAS 20) majorée de toute dépense directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation envisagée.

*Échanges d'actifs*

45. Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Les dispositions qui suivent font simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elles s'appliquent aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation incorporelle est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné. L'actif acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.
46. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure cette opération entraînera un changement dans ses flux de trésorerie futurs. Une opération d'échange a une substance commerciale:
- (a) si la configuration (c'est-à-dire risque, échéancier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère de celle des flux de trésorerie de l'actif transféré;
- ou
- (b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange;
- et
- (c) si la différence en (a) ou en (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

47. Le paragraphe 21(b) indique qu'une condition de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est que le coût de cet actif puisse être évalué de façon fiable. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle pour laquelle il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable (a) si la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans la gamme peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

*Goodwill généré en interne*

48. **Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.**
49. Dans certains cas, une dépense est encourue pour générer des avantages économiques futurs mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle qui satisfait aux critères de comptabilisation de la présente Norme. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant au goodwill généré en interne. Le goodwill généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable (c'est-à-dire qu'elle n'est pas séparable et ne résulte pas de droits contractuels ou d'autres droits légaux) contrôlée par l'entreprise et pouvant être évaluée de façon fiable à son coût.
50. Les différences entre la valeur de marché d'une entité et la valeur comptable de son actif net identifiable à tout moment peuvent prendre en compte une série de facteurs affectant la valeur de l'entité. Toutefois, de telles différences ne représentent pas le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entité.

*Immobilisations incorporelles générées en interne*

51. Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée en raison des problèmes:
- (a) d'identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus;
- et
- (b) de déterminer de façon fiable le coût de l'actif. Dans certains cas, le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne ne peut pas être distingué du coût pour maintenir ou accroître le goodwill généré en interne ou du coût de la conduite des affaires quotidiennes de l'entité.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entité applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires des paragraphes 52 à 67 ci-dessous.

52. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans:
- (a) une phase de recherche;
- et
- (b) une phase de développement.

Bien que les termes de «recherche» et «développement» soient définis, les termes de «phase de recherche» et «phase de développement» ont dans la présente Norme une signification plus large.

53. Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

## IAS 38

## Phase de recherche

54. **Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.**
55. Lors de la phase de recherche d'un projet interne, une entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Ces dépenses sont donc comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.
56. Exemples d'activités de recherche:
- (a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
  - (b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine;
  - (c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services;
- et
- (d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

## Phase de développement

57. **Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit:**
- (a) **la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente.**
  - (b) **son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre.**
  - (c) **sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle.**
  - (d) **la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité.**
  - (e) **la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle.**
  - (f) **sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.**
58. Lors de la phase de développement d'un projet, une entité peut, dans certains cas, identifier une immobilisation incorporelle et démontrer que cet actif générera des avantages économiques futurs probables. Cela tient au fait que la phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.

59. Exemples d'activités de développement:
- (a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes;
  - (b) la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
  - (c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques;
- et
- (d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.
60. Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables, l'entité apprécie les avantages économiques futurs qu'elle recevra de l'actif en utilisant les principes énoncés dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Si l'actif ne génère des avantages économiques que conjointement avec d'autres actifs, l'entreprise applique le concept des unités génératrices de trésorerie, énoncé dans IAS 36.
61. La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité indiquant les ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entité à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entité démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.
62. Les systèmes de détermination des coûts d'une entité permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues afin d'obtenir des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.
63. ***Les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne et autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.***
64. Les dépenses pour générer en interne les marques, les notices, les titres de journaux et de magazines, les listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

#### Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne

65. Pour l'application du paragraphe 24, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses encourues à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle a satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes 21, 22 et 57. Le paragraphe 71 interdit de réincorporer des dépenses antérieurement comptabilisées en charges.
66. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires pour créer, produire et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction. Exemples de coûts directement attribuables:
- (a) les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;
  - (b) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant de la création de l'immobilisation incorporelle;

## IAS 38

- (c) les honoraires d'enregistrement d'un droit légal;
- et
- (d) l'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.

IAS 23 *Coûts d'emprunts* spécifie les critères pour la comptabilisation des intérêts comme élément du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

67. Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne:
- (a) les coûts de la vente, les coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation;
  - (b) les inefficacités clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu;
  - et
  - (c) les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

**Exemple illustrant le paragraphe 65**

Une entreprise développe un nouveau procédé de fabrication. Durant la période annuelle 20X5, les dépenses encourues s'élèvent à 1 000 UM (\*), dont 900 sont encourues avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5 et 100 UM ont été encourues entre le 1<sup>er</sup> et le 31 décembre 20X5. L'entreprise est en mesure de démontrer qu'au 1<sup>er</sup> décembre 20X5, le procédé de fabrication satisfait aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. La valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant qu'il ne soit prêt à être mis en service) est estimée à 500 UM.

*A la fin de la période annuelle 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 UM (dépenses encourues depuis la date à laquelle les critères de comptabilisation sont satisfaits, c'est-à-dire depuis le 1<sup>er</sup> décembre 20X5). La dépense de 900 UM encourue avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5 est comptabilisée en charges, car avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5, les critères de comptabilisation n'étaient pas satisfaits. Cette dépense ne fait pas partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé au bilan.*

Durant la période annuelle 20X6, la dépense encourue s'élève à 2 000 UM. A la fin de la période annuelle 20X6, la valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant d'être prêt à être mis en service) est estimée à 1 900 UM.

*A la fin de la période annuelle 20X6, le coût du procédé de fabrication est de 2 100 UM (dépense de 100 UM comptabilisée à la fin de 20X5 plus une dépense de 2 000 UM comptabilisée en 20X6). L'entité comptabilise une perte de valeur de 200 UM pour ajuster la valeur comptable du procédé avant perte de valeur (2 100 UM) à sa valeur recouvrable (1 900 UM). Cette perte de valeur sera reprise lors d'un exercice ultérieur si les dispositions relatives à une reprise de perte de valeur selon IAS 36 sont satisfaites.*

**COMPTABILISATION D'UNE CHARGE**

68. Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue, sauf:
- (a) si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir les paragraphes 18 à 67);
  - ou
  - (b) si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, cette dépense (incluse dans le coût du regroupement d'entreprises) doit être incorporée au montant attribué au goodwill à la date d'acquisition (voir IRFS 3 Regroupements d'entreprises).

(\*) Dans la présente Norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

69. Dans certains cas, une dépense est encourue pour assurer à une entité des avantages économiques futurs, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans ces cas, la dépense est comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue. Par exemple, sauf lorsqu'elles font partie du coût d'un regroupement d'entreprises, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (voir le paragraphe 54). D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues incluent:
- (a) les dépenses au titre des activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat encourus pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle entreprise (c'est-à-dire coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts pré-opérationnels).
  - (b) les dépenses de formation.
  - (c) les dépenses de publicité et de promotion.
  - (d) les dépenses de délocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.
70. Le paragraphe 68 n'exclut pas de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la livraison de biens ou de services a été effectué avant la livraison des biens ou la prestation des services.

*Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement*

71. ***Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.***

#### ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE

72. ***Une entité peut choisir soit le modèle du coût au paragraphe 74, soit le modèle de réévaluation au paragraphe 75 en tant que méthode comptable. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs.***
73. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Les différents éléments d'une catégorie d'immobilisations incorporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants correspondant à un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.

*Modèle du coût*

74. ***Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***

*Modèle de la réévaluation*

75. ***Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente Norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la date de clôture, la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.***

## IAS 38

76. Le modèle de la réévaluation ne permet pas:
- (a) la réévaluation d'immobilisations incorporelles n'ayant pas été au préalable comptabilisées en tant qu'actif;
- ou
- (b) la comptabilisation initiale d'immobilisations incorporelles pour des montants autres que leur coût.
77. Le modèle de la réévaluation est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé au coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce que l'actif n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir le paragraphe 65), le modèle de la réévaluation peut être appliqué à la totalité de cet actif. De même, le modèle de la réévaluation peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une subvention publique et comptabilisée pour une valeur symbolique (voir paragraphe 44).
78. Il est exceptionnel qu'un marché actif présentant les caractéristiques décrites au paragraphe 8 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut arriver. Par exemple, dans certaines juridictions un marché actif peut exister pour des licences de taxis, licences de pêche ou quotas de production, librement cessibles. Toutefois un marché actif n'existe pas pour les marques, les notices et titres de journaux, les droits d'édition musicale et cinématographique, les brevets ou les marques commerciales car chacun de ces actifs est unique. De même, bien que les immobilisations incorporelles s'achètent et se vendent, les contrats se négocient entre acquéreurs et vendeurs individuels et les transactions sont relativement peu fréquentes. Pour toutes ces raisons, le prix payé pour un actif peut ne pas fournir une indication suffisante de la juste valeur d'un autre actif. De plus, les prix ne sont pas souvent mis à la disposition du public.
79. La fréquence des réévaluations dépend de la volatilité de la juste valeur des immobilisations incorporelles qui sont réévaluées. Si la juste valeur d'un actif réévalué diffère de façon significative de sa valeur comptable, une réévaluation ultérieure est nécessaire. Certaines immobilisations incorporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, rendant nécessaire une réévaluation annuelle. Pour les immobilisations incorporelles dont la juste valeur ne connaît que des variations peu importantes, il n'est pas nécessaire de procéder à des réévaluations aussi fréquentes.
80. Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est:
- (a) soit retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après réévaluation soit égale à son montant réévalué;
  - (b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.
81. ***Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée au coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***
82. ***Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieures.***
83. Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif a pu s'être déprécié et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.
84. Si la juste valeur de l'actif peut être déterminée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, le modèle de la réévaluation est appliqué à compter de cette date.



85. *Si la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.*
86. *Lorsque à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif.*
87. Le montant cumulé des écarts de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré directement en résultats non distribués lorsque l'écart est réalisé. L'intégralité de l'écart peut être réalisée lors de la mise hors service ou de la sortie de l'actif. Toutefois une partie de cet écart peut être réalisée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité; dans ce cas, le montant de l'écart réalisé est égal à la différence entre l'amortissement sur la base de la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement qui aurait été comptabilisé sur la base du coût historique de l'actif. Le transfert en résultats non distribués de l'écart de réévaluation ne transite pas via le compte de résultat.

#### DURÉE D'UTILITÉ

88. *Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée et, si elle est finie, la durée de ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant cette durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.*
89. La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est fondée sur sa durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité finie est amortie (voir les paragraphes 97 à 106), et une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ne l'est pas (voir les paragraphes 107 à 110). Les exemples accompagnant la présente Norme illustrent la détermination de la durée d'utilité pour des immobilisations incorporelles différentes, et la comptabilisation ultérieure de ces actifs basée sur les déterminations de la durée d'utilité.
90. Pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs, notamment:
- (a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entité et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;
  - (b) les cycles de vie caractéristiques du produit relatif à l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de type similaires qui sont utilisés de façon similaire;
  - (c) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre;
  - (d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande portant sur les produits ou les services résultant de l'actif;
  - (e) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels;
  - (f) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif et la capacité et l'intention de l'entité d'atteindre un tel niveau;
  - (g) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation telles que les dates d'expiration des contrats de location liés;
- et
- (h) le fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entité.

## IAS 38

91. Le terme «indéterminé» ne signifie pas «infini». La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle ne reflète que le niveau de dépenses d'entretien futures nécessaires pour maintenir l'actif à son niveau de performance qui est apprécié au moment de l'estimation de la durée d'utilité de l'actif et de la capacité et de l'intention de l'entité de parvenir à un tel niveau. La conclusion que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieures à celles qui s'imposent pour maintenir l'actif à ce niveau de performance.
92. Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, les logiciels et de nombreuses autres immobilisations incorporelles sont sujets à l'obsolescence technologique. Il est donc probable que leur durée d'utilité sera courte.
93. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue ou même indéterminée. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas de choisir une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.
94. **La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle encoure de coûts importants.**
95. Des facteurs à la fois économiques et juridiques peuvent influencer sur la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle: Les facteurs économiques déterminent la période au cours de laquelle l'entité recevra des avantages économiques futurs. Des facteurs juridiques peuvent limiter la période au cours de laquelle l'entité contrôle l'accès à ces avantages. La durée d'utilité est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.
96. L'existence des facteurs suivants, entre autres, indique qu'une entité serait en mesure de renouveler les droits contractuels ou autres droits légaux sans encourir de coût important:
- (a) il existe des éléments probants, qui peuvent être fondés sur l'expérience passée, qui indiquent que les droits contractuels ou autres droits légaux seront renouvelés. Si le renouvellement dépend du consentement d'un tiers, ceci inclut l'indication que le tiers donnera son consentement;
  - (b) il existe des éléments probants que toutes les conditions nécessaires à l'obtention du renouvellement seront satisfaites;
- et
- (c) le coût du renouvellement pour l'entité n'est pas important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement.

Si le coût du renouvellement est important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement, le coût du «renouvellement» représente, en substance, le coût d'acquiescer une nouvelle immobilisation incorporelle à la date du renouvellement.

**IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ FINIE***Durée d'amortissement et mode d'amortissement*

97. **Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus rapprochée à laquelle cet actif est classé comme étant détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé en tant que détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre Norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.**

98. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. Le mode d'amortissement utilisé est choisi sur la base du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs attendus représentatifs de l'actif; il est appliqué de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs varie. Il n'existe que rarement, voire jamais, d'éléments probants pour justifier un mode d'amortissement des immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie qui aboutirait à un cumul des amortissements inférieur à celui qui serait obtenu avec le mode linéaire.
99. L'amortissement est généralement comptabilisé en résultat. Toutefois, les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont parfois absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ces cas, la dotation aux amortissements fait partie intégrante du coût de l'autre actif et elle est incorporée dans sa valeur comptable. Par exemple, l'amortissement des immobilisations incorporelles utilisées dans un procédé de production est incorporé dans la valeur comptable des stocks (voir IAS 2 Stocks).

#### Valeur résiduelle

100. **La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réputée nulle, sauf:**

(a) **si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité;**

**ou**

(b) **s'il existe un marché actif pour cet actif et:**

(i) **si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché;**

**et**

(ii) **s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.**

101. Le montant amortissable d'un actif à durée d'utilité finie est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entreprise compte sortir l'immobilisation incorporelle avant la fin de sa durée de vie économique.
102. Une estimation de la valeur résiduelle d'un actif repose sur la valeur recouvrable lors de la sortie, sur la base des prix prévalant à la date de l'évaluation pour la vente d'un actif similaire qui est arrivé à la fin de sa durée d'utilité estimée et qui a été exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé. La valeur résiduelle est réexaminée au moins à chaque fin d'exercice. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.
103. La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle peut augmenter pour atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, sauf si et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse pour atteindre un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

#### Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement

104. **La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8.**

## IAS 38

105. Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inadéquate. Par exemple, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement doit être modifiée.
106. Au fil du temps, le rythme des avantages économiques futurs que l'entreprise s'attend à obtenir d'une immobilisation incorporelle peut changer. Il peut apparaître, par exemple, que le mode d'amortissement dégressif est plus approprié que le mode linéaire. Il se peut également que l'utilisation des droits représentés par une licence soit différée en attendant une décision concernant d'autres composantes du plan d'activité. Dans ce cas, les avantages économiques découlant de l'actif peuvent n'être reçus qu'au cours d'exercices ultérieurs.

**IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ INDÉTERMINÉE**

107. *Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie.*
108. Selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, une entité est tenue d'effectuer un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable.
- (a) annuellement,
- et
- (b) chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

*Réexamen de l'appréciation de la durée d'utilité*

109. ***La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas amortie doit être réexaminée à chaque période pour déterminer si les événements et circonstances continuent de justifier l'appréciation de durée d'utilité indéterminée concernant cet actif. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité passant d'indéterminée à finie doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs.***
110. Selon IAS 36, la réévaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle comme finie plutôt qu'indéterminée indique qu'il se peut que l'actif se soit déprécié. En conséquence, l'entité effectue un test de dépréciation de l'actif en comparant sa valeur recouvrable, déterminée selon IAS 36, à sa valeur comptable, et en comptabilisant tout excédent de la valeur comptable par rapport à la valeur recouvrable comme une perte de valeur.

**CARACTÈRE RECOUVRABLE DE LA VALEUR COMPTABLE – PERTES DE VALEUR**

111. Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité applique IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Cette Norme explique quand et comment une entité examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

**MISES HORS SERVICE ET SORTIES**

112. *Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée:*
- (a) *lors de sa sortie;*
- ou
- (b) *lorsqu' aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.*

113. **Les profits ou les pertes résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés comme la différence entre les produits net de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Ils doivent être comptabilisés en résultat lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IAS 17 Contrats de location impose un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**
114. La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par la vente, la conclusion d'un contrat de location-financement ou par un don). Pour déterminer la date de sortie d'un tel actif, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, pour comptabiliser les produits découlant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.
115. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 21, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, les coûts du remplacement d'une partie d'une immobilisation incorporelle, elle décomptabilise alors la valeur comptable de la partie remplacée. S'il n'est pas possible pour l'entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce qu'était le coût de la partie remplacée au moment où elle a été acquise ou générée en interne.
116. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation incorporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.
117. L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie ne cesse pas lorsque l'immobilisation incorporelle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été pleinement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme étant détenu en vue de la vente) selon IFRS 5.

#### INFORMATIONS À FOURNIR

##### Dispositions générales

118. **Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:**
- (a) **que les durées d'utilité soient indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;**
  - (b) **les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie;**
  - (c) **la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période;**
  - (d) **le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles;**
  - (e) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître:**
    - (i) **les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne, celles acquises séparément et celles résultant de regroupements d'entreprises;**
    - (ii) **les actifs classés en tant que détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classés en tant que détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;**
    - (iii) **les augmentations ou les diminutions durant la période résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 75, 85, et 86, et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres selon IAS 36 Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);**

## IAS 38

- (iv) *les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
  - (v) *les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
  - (vi) *l'amortissement comptabilisé au cours de la période;*
  - (vii) *des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans la monnaie de présentation, et de la conversion d'une activité à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité;*
- et*
- (viii) *les autres variations de la valeur comptable au cours de la période.*

119. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Des exemples de catégories distinctes peuvent inclure:

- (a) les marques;
  - (b) les notices et les titres de journaux et de magazines;
  - (c) les logiciels;
  - (d) les licences et franchises;
  - (e) les droits de reproduction, les brevets et autres droits de propriété industrielle, les droits de service et d'exploitation;
  - (f) les recettes, les formules, les modèles, les dessins et prototypes;
- et
- (g) les immobilisations incorporelles en cours de développement.

Les catégories mentionnées ci-dessus sont ventilées (regroupées) en catégories plus fines (plus larges) si cela permet de fournir aux utilisateurs des états financiers une information plus pertinente.

120. Une entreprise fournit selon IAS 36 des informations sur ses immobilisations incorporelles s'étant dépréciées en plus des informations que lui impose de fournir le paragraphe 118(e)(iii) à (v).

121. IAS 8 impose à une entité d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur les résultats de la période actuelle ou dont on pense qu'il aura un impact significatif au cours de périodes ultérieures. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements:

- (a) de l'évaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle;
  - (b) du mode d'amortissement;
- ou
- (c) des valeurs résiduelles.

122. *Une entité doit fournir aussi les informations suivantes:*

- (a) *pour une immobilisation incorporelle estimée comme ayant une durée d'utilité indéterminée, la valeur comptable de cet actif et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilité indéterminée. En indiquant ces raisons, l'entité doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination que l'actif a une durée d'utilité indéterminée.*
- (b) *une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise individuellement, significative pour les états financiers de l'entité.*
- (c) *pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir le paragraphe 44):*
  - (i) *la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs;*
  - (ii) *leur valeur comptable;*

*et*

  - (iii) *s'ils sont évalués après comptabilisation selon le modèle du coût ou selon le modèle de la réévaluation.*
- (d) *l'existence et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à des restrictions et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes.*
- (e) *le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.*

123. *Lorsqu'une entité décrit les(s) facteur(s) ayant joué un rôle important en déterminant que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée, elle considère la liste de facteurs indiquée au paragraphe 90.*

*Immobilisations incorporelles évaluées après la comptabilisation en utilisant le modèle de la réévaluation*

124. *Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées à des montants réévalués, une entité doit fournir les informations suivantes:*

- (a) *par catégorie d'immobilisations incorporelles:*
    - (i) *la date d'entrée en vigueur de la réévaluation;*
    - (ii) *la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées;*

*et*

    - (iii) *la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été évaluée selon le modèle du coût au paragraphe 74;*
  - (b) *le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, en indiquant les changements survenus au cours de la période et toute restriction sur la distribution du solde aux actionnaires;*
- et*
- (c) *les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.*

125. *Dans le cadre des informations à fournir, il peut être nécessaire de regrouper les catégories d'actifs réévalués en catégories plus larges. Toutefois, ce regroupement n'est pas effectué s'il aboutit à regrouper dans une catégorie des immobilisations incorporelles qui incluent des montants évalués tant selon le modèle du coût que selon le modèle de la réévaluation.*

## IAS 38

*Dépenses de recherche et développement*

126. **Une entité doit indiquer le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisé en charges de la période.**
127. Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou de développement (voir les paragraphes 66 et 67 pour des commentaires sur le type de dépenses à inclure dans le cadre de l'obligation en matière d'informations à fournir au paragraphe 126).

*Autres informations*

128. Une entité est encouragée à, mais nullement tenue de, fournir les informations suivantes:
- (a) une description de toute immobilisation incorporelle entièrement amortie qui est toujours utilisée;
- et
- (b) une brève description des immobilisations incorporelles importantes contrôlées par l'entité mais non comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme ou parce qu'elles ont été acquises ou générées avant l'entrée en vigueur de la version publiée en 1998 de IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

**DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR**

129. **Si, selon le paragraphe 85 de IFRS 3 Regroupements d'entreprises, une entité choisit d'appliquer IFRS 3 à partir d'une date quelconque avant les dates d'entrée en vigueur présentées aux paragraphes 78 à 84 de IFRS 3, elle doit aussi appliquer la présente Norme de façon prospective à compter de cette même date. Ainsi, l'entité ne doit pas ajuster la valeur comptable d'immobilisations incorporelles comptabilisées à cette date. Toutefois, l'entité doit, à cette date, appliquer la présente Norme pour réévaluer la durée d'utilité de ses immobilisations incorporelles comptabilisées. Si, à la suite de cette réévaluation, l'entité modifie son évaluation de la durée d'utilité d'un actif, ce changement sera comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable selon IAS 8 Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs.**
130. **Par ailleurs, une entité doit appliquer la présente Norme:**
- (a) **à la comptabilisation d'immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004;**
- et
- (b) **à la comptabilisation de toutes les autres immobilisations incorporelles de façon prospective à partir de la première période annuelle commençant le ou après le 31 mars 2004. L'entité ne doit donc pas ajuster la valeur comptable d'immobilisations incorporelles comptabilisées à cette date. Toutefois, l'entité doit, à cette date, appliquer la présente Norme pour réévaluer la durée d'utilité de ces immobilisations incorporelles. Si, à la suite de cette réévaluation, l'entité modifie son évaluation de la durée d'utilité d'un actif, cette modification doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.**

*Échanges d'actifs similaires*

131. Les dispositions des paragraphes 129 et 130 (b) imposant d'appliquer la présente Norme de façon prospective signifient que si un échange d'actifs était évalué avant la date d'entrée en vigueur de la présente Norme sur la base de la valeur comptable de l'actif abandonné, l'entité n'ajuste pas la valeur comptable de l'actif acquis pour refléter sa juste valeur à la date d'acquisition.



Application anticipée

IAS 38

132. *Les entités auxquelles le paragraphe 130 s'applique sont encouragées à appliquer les dispositions de la présente Norme avant les dates d'entrée en vigueur spécifiées au paragraphe 130. Toutefois, si une entité applique la présente Norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer IFRS 3 et IAS 36 Dépréciation d'actifs (telles que révisées en 2004) en même temps.*

**RETRAIT D'IAS 38 (PUBLIÉE EN 1998)**

133. La présente Norme annule et remplace IAS 38 *Immobilisation incorporelles* (publiée en 1998).
-