

Les regroupements d'entreprises en normes IFRS

Le Board de l'IASB a émis la norme IFRS 3 « Regroupements d'entreprises » qui requiert que tous les regroupements d'entreprises soient comptabilisés selon la méthode de l'acquisition. L'élaboration de cette norme a conduit l'IASB à modifier les normes 36 et 38 ayant trait à la dépréciation des actifs et aux actifs incorporels.

LES PRINCIPALES MODIFICATIONS DE LA NORME IFRS 3 portant sur les regroupements d'entreprises sont les suivantes :

- la méthode de l'acquisition est obligatoire, sans exception possible ;
- les actifs et passifs acquis conduisent à la reconnaissance lors de l'acquisition de plus d'actifs incorporels et de plus de passifs en juste valeur qu'auparavant ;
- le *goodwill* n'est plus amorti, mais soumis à des tests annuels de dépréciation ;
- le *badwill* est comptabilisé immédiatement en résultat ;
- les coûts de restructuration ne sont reconnus que pour autant que le passif existe à la date d'acquisition.

LE PÉRIMÈTRE ET LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

La norme IFRS 3 s'applique à tous les regroupements d'entreprises, quelle que soit la forme juridique de la transaction, à l'exception des *joint-ventures*, des regroupements d'entreprises sous contrôle commun, et des regroupements contractuels sans prises de participation.

Plusieurs étapes doivent être franchies dans le processus de comptabilisation des acquisitions qui sont : l'identification de l'acquéreur, la détermination de la date d'acquisition, la détermination du coût d'acquisition, l'identification des actifs, passifs, et des passifs éventuels identifiables acquis, l'affectation du coût d'acquisition à la juste valeur des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables, et la détermination par différence du *goodwill*.

LA MÉTHODE DE COMPTABILISATION

La méthode qui doit être utilisée est celle de l'acquisition où les actifs et passifs acquis sont réévalués à la juste valeur à la date d'acquisition. Cette méthode est plus difficile à mettre en œuvre que celle correspondant à la mise en commun d'intérêt, et conduira à reconnaître un écart d'acquisition, positif ou négatif.

IFRS 3 établit également qu'il faut identifier l'acquéreur, c'est-à-dire l'entité qui prend le contrôle d'une autre entité, d'autant que cette identification n'est pas toujours évidente. La norme spécifie que l'acquéreur « au sens comptable » peut être différent de l'acquéreur légal, comme c'est le cas, par exemple, dans les acquisitions inversées.

L'AFFECTATION DU COÛT D'ACQUISITION

L'acquéreur mesure le coût d'acquisition, qui est la juste valeur à la date d'échange, des actifs remis, des passifs encourus ou assumés ou des instruments de capitaux propres émis pour obtenir le contrôle de la société acquise.

À la date d'acquisition, l'acquéreur doit affecter le coût d'acquisition en reconnaissant à la juste valeur les actifs identifiables, les passifs et les passifs éventuels. La part qui revient aux minoritaires est aussi reconnue à la juste valeur. La différence entre l'actif net acquis et le coût d'acquisition constitue le *goodwill*, positif ou négatif.

Si, à l'occasion de ce regroupement, l'acquéreur acquiert une immobilisation incorporelle, celle-ci est reconnue séparément si elle répond aux critères suivants : elle est identifiable séparément, contrôlée par l'entité et procurera des avantages économiques futurs, sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Ainsi des éléments comme les frais de recherche et développement, qui n'étaient jusqu'à maintenant pas reconnus dans le bilan de l'acquéreur, pourront désormais l'être, à l'occasion d'une acquisition.

LE CONTRÔLE EXERCÉ SUR L'ENTITÉ ACQUISE

Par ailleurs, la notion de contrôle revêt une importance particulière. En effet, en déterminant le montant qu'il est prêt à payer pour acquérir une affaire, l'acheteur évalue en particulier les « actifs » qui lui permettront d'exploiter de façon rentable cette affaire. Un certain nombre de ces actifs ne pourront toutefois pas être reconnus en tant que tels à l'actif du bilan si l'entité ne les contrôle pas au sens légal du terme. La norme explique que le contrôle d'une



**EVELYNE
BESSEAU**

Administrateur
de l'ADICECEI

Pour joindre l'ADICECEI
adresse e-mail :
<http://adicecei.com>

ressource n'existe que quand des droits légaux sont attachés à la ressource en question et qu'ils pourraient le cas échéant être défendus en justice. À titre d'exemple, des brevets et marques déposés qui protègent un savoir-faire technique renforcent légalement le contrôle de l'entité sur ce savoir-faire. En revanche, la compétence reconnue à des personnels ne répond généralement pas à la définition d'une immobilisation incorporelle car l'entité ne peut pas démontrer qu'elle exerce un contrôle suffisant sur les actions de ces personnels lui permettant de reconnaître ces compétences comme un actif séparé.

Quand, lors d'une acquisition, une immobilisation incorporelle est reconnue en tant que telle, elle est évaluée à la juste valeur. Cette juste valeur est définie comme le montant que l'entité aurait payé pour acquérir cet actif à la date de l'échange, dans le cadre d'une transaction effectuée à des conditions de concurrence normale, par des parties consentantes, et sur la base de la meilleure information disponible. La détermination de cette juste valeur peut nécessiter l'avis d'un expert indépendant.

PRISE EN COMPTE D'UN PASSIF ÉVENTUEL

De même un passif éventuel peut être reconnu s'il existe à la date d'acquisition et si sa juste valeur peut être déterminée de façon fiable. Le montant ainsi comptabilisé est déterminé sur la base de ce qu'un tiers accepterait de payer pour éteindre l'obligation en tenant compte de toute une palette d'éventualités possibles. Ainsi, une provision pour fermeture ou réduction des activités de la société acquise sera comptabilisée si, à la date d'acquisition, la société acquise a un passif comptabilisé selon IAS 37. En revanche il ne sera toujours pas comptabilisé de provision pour pertes futures.

LE GOODWILL N'EST PLUS AMORTI

À la date d'échange, l'acquéreur reconnaît le *goodwill* positif acquis en tant qu'actif. Celui-ci représente l'excédent du coût d'acquisition sur les actifs, passifs et passifs éventuels acquis. Ce *goodwill* est évalué au coût et est soumis annuellement au test de dépréciation, conformément à la norme IAS 36. Cette modalité d'évaluation représente un changement significatif par rapport à la norme IAS 22, dans la mesure où celle-ci prescrivait d'amortir le *goodwill* et que maintenant il ne l'est plus.

Au cas où la juste valeur des actifs, passifs et passifs éventuels excéderait le coût d'acquisition, l'acquéreur devrait procéder à une seconde estimation des justes valeurs acquises. Si

l'excès initialement identifié demeure, c'est un *badwill* qu'il convient d'enregistrer immédiatement en résultat. Cette règle représente également une modification par rapport aux règles antérieures dans la mesure où le *badwill* pouvait être affecté à des éléments non monétaires et amorti sur une période donnée.

LE TEST DE DÉPRÉCIATION

Pour savoir si le *goodwill* doit être déprécié ou non, il convient d'abord de le rattacher à une unité génératrice de trésorerie (UGT), puis de comparer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à sa valeur dans les comptes. La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur nette des coûts de sortie et la valeur d'utilité ; l'unité génératrice de trésorerie se définit comme le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'affectation du *goodwill*, lors de sa comptabilisation initiale, à une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie demeure un exercice difficile. En effet des conditions d'affectation sont précisées : l'UGT d'affectation du *goodwill* doit appartenir à un segment d'information de premier ou de second niveau tel que défini par IAS 14, il doit exister un lien entre le niveau auquel le *goodwill* est affecté et le niveau de *reporting* interne qui reflète la façon dont l'entité gère ses activités ; le *goodwill* doit être affecté à toutes les UGT qui bénéficient du regroupement, l'entité dispose d'un délai qui expire à la clôture de l'exercice suivant pour finaliser l'affectation. Enfin il convient de noter que le niveau d'affectation selon cette norme peut être différent de celui qui prévaudrait selon les normes américaines.

Une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie est comptabilisée si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Cette perte de valeur est affectée aux éléments qui composent cette UGT, d'abord au *goodwill* affecté à l'UGT puis aux autres actifs de l'UGT, au prorata de la valeur comptable de chaque actif (dans la mesure où la valeur de ces actifs a été revue au préalable).

Cette norme présente donc des modifications importantes par rapport aux régies antérieures, et des difficultés dans sa mise en application, d'une part, pour évaluer les immobilisations incorporelles et d'autre part, pour affecter le *goodwill* à une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie. ■