

IFRS 3

Regroupements d'entreprises

[règt CE 495/2009 modifié par le règt UE 149/2011]

Objectif

1 L'objectif de la présente norme consiste à améliorer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité de l'information que fournit dans ses états financiers une entité présentant les états financiers relatifs à un *regroupement d'entreprises* et à ses effets. À cet effet, la présente norme établit les principes et les conditions qui régissent la manière dont l'*acquéreur* :

- a) comptabilise et évalue dans ses états financiers les actifs *identifiables* acquis, les passifs repris et toute *participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise* ;
- b) comptabilise et évalue le *goodwill* acquis dans le regroupement d'entreprises ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses ; et
- c) détermine quelles sont les informations à fournir pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers du regroupement d'entreprises.

Champ d'application

2 La présente norme s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. La présente norme ne s'applique pas :

- a) la formation d'une coentreprise ;
- b) l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une *entreprise*. Dans de tels cas, l'acquéreur doit identifier et comptabiliser les actifs individuels identifiables acquis (y compris les actifs qui répondent à la définition – et qui satisfont aux critères – d'*immobilisations incorporelles* dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*) et les passifs repris. Le coût du groupe doit être attribué aux actifs et passifs individuels identifiables d'après leurs *justes valeurs* relatives à la date d'acquisition. Une telle transaction ou un tel événement n'engendre pas de *goodwill* ;
- c) une combinaison d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun (les paragraphes B1 à B4 fournissent un guide d'application).

Identification d'un regroupement d'entreprises

3 Une entité doit déterminer si une transaction ou un autre événement constitue un regroupement d'entreprises en appliquant la définition de la présente norme, qui prévoit que les actifs acquis et les passifs repris doivent constituer une entreprise. Si les actifs acquis ne constituent pas une entreprise, l'entité préparant les états financiers doit comptabiliser cette transaction ou autre événement comme une acquisition d'actifs. Les paragraphes B5 à B12 fournissent un guide d'application sur l'identification d'un regroupement d'entreprises et la définition d'une entreprise.

La méthode de l'acquisition

4 Une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises par l'application de la méthode de l'acquisition.

5 Appliquer la méthode de l'acquisition signifie :

- a) identifier l'acquéreur ;
- b) déterminer la *date d'acquisition* ;
- c) comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise ; et
- d) comptabiliser et évaluer le *goodwill* ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.

IDENTIFICATION DE L'ACQUÉREUR

6 Dans tout regroupement d'entreprises, il est nécessaire d'identifier l'acquéreur.

7 Le commentaire dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* doit être utilisé pour identifier l'acquéreur – à savoir l'entité qui obtient le contrôle de l'entreprise acquise. Si un regroupement d'entreprises a eu lieu mais que l'application du commentaire dans IAS 27 ne désigne pas clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, il sera tenu compte des critères détaillés aux paragraphes B14 à B18 pour le déterminer.

DÉTERMINATION DE LA DATE D'ACQUISITION

8 L'acquéreur doit identifier la date d'acquisition, qui est la date à laquelle il obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

9 La date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise est généralement la date à laquelle l'acquéreur procède au transfert juridique de la contrepartie, acquiert les actifs et reprend les passifs de l'entreprise acquise – la date de « closing ». L'acquéreur pourrait cependant obtenir le contrôle à une date antérieure ou postérieure à la date de « closing ». Par exemple, la date d'acquisition précède la date de « closing » si un accord écrit prévoit que l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise à une date antérieure à la date de « closing ». Un acquéreur doit prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents pour l'identification de la date d'acquisition.

COMPTABILISER ET ÉVALUER LES ACTIFS IDENTIFIABLES ACQUIS, LES PASSIFS REPRIS ET TOUTE PARTICIPATION NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE DANS L'ENTREPRISE ACQUISE

•• Principe de comptabilisation

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

Conditions de comptabilisation

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

12 En outre, pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent faire partie de ce que l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou son détenteur antérieur) ont échangé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'acquéreur doit appliquer les commentaires des paragraphes 51 à 53 pour déterminer les actifs acquis ou les passifs repris qui font partie de l'échange visant l'entreprise acquise et le cas échéant, ceux qui résultent de transactions séparées à comptabiliser selon leur nature et selon les IFRS applicables.

13 L'application par l'entreprise acquise du principe et des conditions de comptabilisation peuvent aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'entreprise acquise n'avait pas précédemment comptabilisés en tant qu'actifs et passifs dans ses états financiers. Par exemple, l'acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles identifiables acquises, telles qu'une marque, un brevet ou une relation commerciale, que l'entreprise acquise n'a pas comptabilisé en tant qu'actifs dans ses états financiers parce qu'elle les a développés en interne et qu'elle a comptabilisé les coûts correspondants en charges.

14 Les paragraphes B28 à B40 fournissent des commentaires pour la comptabilisation de locations simples et d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 22 à 28 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquelles la présente norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classer ou désigner des actifs identifiables acquis et des passifs éventuels repris lors d'un regroupement d'entreprises

15 À la date d'acquisition, l'acquéreur doit classer ou désigner les actifs identifiables acquis et les passifs repris de manière à permet-

tre l'application ultérieure d'autres IFRS. L'acquéreur doit procéder à ces classifications ou désignations sur la base des dispositions contractuelles, des conditions économiques, de ses politiques comptables ou de gestion et d'autres conditions pertinentes en vigueur à la date d'acquisition.

16 Dans certaines situations, les IFRS autorisent un traitement comptable différent selon la manière dont une entité classe ou désigne un actif ou un passif donné. Les exemples de classifications ou de désignation que doit faire un acquéreur sur la base des conditions pertinentes prévalant à la date d'acquisition comprennent, sans être exhaustifs :

- a) le classement d'actifs financiers et de passifs financiers particuliers en tant qu'actif financier ou passif financier à la juste valeur par le compte de résultat, ou en tant qu'actif financier disponible à la vente ou détenu jusqu'à l'échéance, selon IAS 39 *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* ;
- b) la désignation d'un instrument dérivé comme en tant qu'instrument de couverture selon IAS 39 ; et
- c) l'appréciation pour déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé de son contrat hôte selon IAS 39 (ce qui est une question de « classification » selon les termes de cette norme).

17 La présente norme prévoit deux exceptions au principe visé au paragraphe 15 :

- a) la classification d'un contrat de location soit comme une location simple soit comme une location-financement selon IAS 17 *Contrats de location* ; et
- b) la classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance selon IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

L'acquéreur doit classer ces contrats sur la base des termes contractuels et d'autres facteurs au commencement du contrat (ou bien, si les termes du contrat ont été modifiés d'une manière susceptible de modifier son classement, à la date de cette modification, qui pourrait être la date d'acquisition).

•• Principe d'évaluation

18 L'acquéreur doit évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.

19 Pour chaque regroupement d'entreprises, les composantes des participations ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise qui sont des titres représentant des droits de propriété actuels qui donnent droit à leurs porteurs à une quote-part de l'actif net de l'entité en cas de liquidation doivent, à la date d'acquisition, être évaluées par l'acquéreur :

- a) soit à la juste valeur ;
- b) soit pour la quote-part de l'actif net identifiable comptabilisé de l'entreprise acquise à laquelle donnent droit ces titres représentant des droits de propriété actuels.

Toutes les autres composantes des participations ne donnant pas le contrôle doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition, à moins que des IFRS imposent une autre base d'évaluation.

20 Les paragraphes B41 à B45 fournissent des indications sur l'évaluation de la juste valeur d'actifs identifiables particuliers et d'une participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise. Les paragraphes 24 à 31 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des

éléments pour lesquels la présente norme prévoit des exceptions limitées au principe d'évaluation.

•• Exceptions au principe de comptabilisation ou au principe d'évaluation

21 La présente norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 22 à 31 précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'acquéreur doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 22 à 31, ce qui aboutira à ce que certains éléments soient :

- a) comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation supplémentaires à celles des paragraphes 11 et 12, soit en appliquant les dispositions d'autres normes, avec des résultats qui seront différents par rapport à l'application du principe et des conditions de comptabilisation ;
- b) évalués à un montant autre que leur juste valeur à la date d'acquisition.

Exceptions au principe de comptabilisation

Passifs éventuels

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

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

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

Exceptions à la fois au principe de comptabilisation ou au principe d'évaluation

Impôts sur le résultat

24 L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un actif ou un passif d'impôt différé découlant des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

25 L'acquéreur doit comptabiliser les effets fiscaux potentiels de différences temporelles et de déficits fiscaux reportables d'une entreprise acquise qui existent à la date d'acquisition ou qui résultent de l'acquisition selon IAS 12.

Avantages du personnel

26 L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un passif (ou un actif, le cas échéant) relatif aux accords de retraite applicables aux membres du personnel de l'entreprise acquise selon IAS 19 *Avantages du Personnel*.

Actifs compensatoires

27 Dans un regroupement d'entreprises, le vendeur peut prévoir une indemnité contractuelle au profit de l'acquéreur pour couvrir une éventualité ou une incertitude liée à tout ou partie d'un actif ou d'un passif spécifique. Par exemple, le vendeur peut indemniser l'acquéreur contre les pertes supérieures à un montant spécifié pour un passif résultant d'une éventualité précise ; en d'autres termes, le vendeur garantira que le passif de l'acquéreur n'excèdera pas un montant spécifié. En conséquence, l'acquéreur obtient un actif compensatoire. L'acquéreur doit comptabiliser un actif compensatoire au moment même où il comptabilise l'élément donnant lieu à indemnisation, évalué sur la même base que l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de la nécessité d'une correction de valeur pour montants irrécouvrables. Dès lors, si l'indemnisation porte sur un actif ou un passif qui est comptabilisé à la date d'acquisition et évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif compensatoire à la date d'acquisition, évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Pour un actif compensatoire évalué à la juste valeur, les effets de l'incertitude quant aux flux de trésorerie futurs due à des considérations de recouvrabilité sont inclus dans l'évaluation à la juste valeur et une correction de valeur séparée n'est pas nécessaire (le paragraphe B41 fournit le guide d'application correspondant).

28 Dans certaines circonstances, l'indemnisation peut porter sur un actif ou sur un passif qui constitue une exception aux principes de comptabilisation ou d'évaluation. Par exemple, une indemnisation peut porter sur un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé à la date d'acquisition parce que sa juste valeur n'est pas évaluable de façon fiable à cette date. Par ailleurs, une indemnisation peut également porter sur un actif ou un passif, résultant par exemple d'un avantage du personnel qui est évalué sur une base autre que la juste valeur à la date d'acquisition. Dans ces circonstances, l'actif compensatoire sera comptabilisé et évalué d'après des hypothèses conformes à celles qui sont utilisées pour évaluer l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de l'appréciation par la direction de la recouvrabilité de l'actif compensatoire et des limitations contractuelles applicables au montant de l'indemnisation. Le paragraphe 57 fournit des indications sur la comptabilisation d'un actif compensatoire.

Exceptions au principe d'évaluation

Droits recouvrés

29 L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvré comptabilisé comme une immobilisation incorporelle sur la base de la durée de vie résiduelle du contrat correspondant, sans égard au fait que les intervenants du marché prennent ou non en compte le renouvellement potentiel de contrats pour déterminer sa juste valeur. Les paragraphes B35 et B36 fournissent le guide d'application correspondant.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions

30 L'acquéreur doit évaluer à la date d'acquisition un passif ou un instrument de capitaux propres lié aux transactions de l'entreprise acquise dont le paiement est fondé sur des actions, ou au remplacement de telles transactions par des transactions de l'acquéreur dont le paiement est fondé sur des actions, selon la méthode définie dans IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. (La présente norme fait référence au résultat de cette méthode comme à « la valeur basée sur le marché » de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions.)

Actifs détenus en vue de la vente

31 L'acquéreur doit évaluer un actif non courant (ou un groupe d'actifs destiné à être cédé) acquis qui est classé comme étant détenu en vue de la vente à la date d'acquisition selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* à la juste valeur diminuée des coûts de vente selon les paragraphes 15-18 de cette norme.

COMPTABILISER ET ÉVALUER LE GOODWILL OU LE PROFIT RÉSULTANT D'UNE ACQUISITION À DES CONDITIONS AVANTAGEUSES

32 L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous :

a) le total de :

- i) la contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition (voir paragraphe 37) ;
- ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente norme ; et
- iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes (voir paragraphes 41 et 42), la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise ;

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évaluées selon la présente norme.

33 Dans un regroupement d'entreprises dans lequel l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses détenteurs antérieurs) se limitent à échanger des parts de capitaux propres, il se peut que la juste valeur, à la date d'acquisition, des participations de l'entreprise acquise soient évaluables avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des participations de l'acquéreur. Dans ce cas, l'acquéreur doit déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres transférées. Pour déterminer le montant du goodwill dans un regroupement d'entreprises qui ne fait l'objet d'aucun transfert de contrepartie, l'acquéreur doit utiliser la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur dans l'entreprise acquise, déterminée en utilisant une technique de valorisation au lieu de la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée [paragraphe 32(a)(i)]. Les paragraphes B46 à B49 fournissent le guide d'application correspondant.

•• Acquisitions à des conditions avantageuses

34 Un acquéreur peut parfois effectuer une acquisition à des conditions avantageuses, à savoir un regroupement d'entreprises pour lequel le montant visé au paragraphe 32(b) dépasse le total des montants visés au paragraphe 32(a). Si cet excédent subsiste après application des dispositions du paragraphe 36, l'acquéreur doit comptabiliser le profit correspondant en résultat à la date d'acquisition. Le profit sera attribué à l'acquéreur.

35 Une acquisition à des conditions avantageuses pourrait survenir, par exemple, dans le cas d'un regroupement d'entreprises à l'occasion d'une vente forcée, où le vendeur agit sous la contrainte. Toutefois, les exceptions au principe de comptabilisation ou d'évaluation pour certains éléments particuliers, abordées aux paragraphes 22 à 31, peuvent aboutir à la comptabilisation d'un profit (ou à la modification du montant d'un profit comptabilisé) sur une acquisition à des conditions avantageuses.

36 Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit réexaminer s'il a correctement identifié tous les actifs acquis et tous les passifs repris ; il doit également comptabiliser tous les actifs ou passifs additionnels identifiés lors de ce réexamen. L'acquéreur doit alors examiner les procédures utilisées pour évaluer les montants que la présente norme impose de comptabiliser à la date d'acquisition pour les éléments suivants :

- a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris ;
- b) la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, le cas échéant ;
- c) pour un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur ; et
- d) la contrepartie transférée.

L'objectif de cet examen consiste à s'assurer que les évaluations reflètent correctement la contrepartie de toutes les informations disponibles à la date d'acquisition.

•• La contrepartie transférée

37 La contrepartie transférée à l'occasion d'un regroupement d'entreprises doit être évaluée à la juste valeur, qui doit être calculée comme étant la somme des justes valeurs transférées par l'acquéreur, des passifs repris par l'acquéreur à l'égard des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise et des parts de capitaux propres émises par l'acquéreur. (Cependant, toute portion des droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangée contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise comprise dans la contrepartie transférée dans le regroupement d'entreprises doit être évaluée conformément au paragraphe 30 plutôt qu'à la juste valeur.) Sont des exemples de formes de contrepartie potentielles la trésorerie, d'autres actifs, une entreprise ou une filiale de l'acquéreur, une *contrepartie éventuelle*, des instruments de capitaux propres ordinaires ou préférentiels, des options, des warrants et les intérêts des sociétaires dans des *entités mutuelles*.

38 La contrepartie transférée peut inclure des actifs ou des passifs de l'acquéreur dont les valeurs comptables diffèrent de leur juste valeur à la date d'acquisition (par exemple des actifs non monétaires d'une entreprise de l'acquéreur). Dans ce cas, l'acquéreur doit réévaluer les actifs ou les passifs transférés à leur juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser en résultat les profits ou

pertes qui en résultent éventuellement. Cependant, les actifs ou passifs transférés restent parfois au sein de l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises (par exemple, parce que les actifs ou les passifs ont été transférés à l'entreprise acquise plutôt qu'à ses détenteurs antérieurs), et l'acquéreur en conserve donc le contrôle. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer ces actifs et ces passifs à leur valeur comptable immédiatement avant la date d'acquisition ; il ne doit [NDLR : pas] comptabiliser en résultat un profit ou une perte sur les actifs ou passifs qu'il contrôle tant avant et après le regroupement d'entreprises.

Contrepartie éventuelle

39 La contrepartie que l'acquéreur transfère en échange de l'entreprise acquise comprend tout actif ou passif résultant d'un accord de contrepartie éventuelle (voir paragraphe 37). L'acquéreur doit comptabiliser la juste valeur de la contrepartie éventuelle à la date d'acquisition comme faisant partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.

40 L'acquéreur doit comptabiliser une obligation de payer une contrepartie éventuelle en tant que passif ou en tant que capitaux propres sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier au paragraphe 11 de IAS 32 *Instruments financiers : présentation*, ou d'autres normes applicables. L'acquéreur doit comptabiliser en tant qu'actif le droit de restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies. Le paragraphe 58 fournit des indications sur la comptabilisation de passifs éventuels.

INDICATIONS ADDITIONNELLES POUR L'APPLICATION DE LA MÉTHODE DE L'ACQUISITION À CERTAINS TYPES DE REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

•• Un regroupement d'entreprises réalisé par étapes

41 Il arrive qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une entreprise dans laquelle il détenait une participation immédiatement avant la date d'acquisition. Par exemple, le 31 décembre 20X1, l'entité A détient une participation ne donnant pas le contrôle de 35 pour cent dans l'entité B. À cette date, l'entité A acquiert une participation additionnelle de 40 pour cent dans l'entité B, qui lui donne le contrôle de l'entité B. La présente norme fait référence à une telle transaction comme à un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, parfois également appelée « acquisition par étapes ».

42 Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat. Il se peut que lors de périodes comptables antérieures, l'acquéreur ait comptabilisé les changements de valeur de sa participation dans l'entreprise acquise en autres éléments du résultat global (par exemple parce que l'investissement était classé comme étant disponible à la vente). Dans ce cas, le montant qui était comptabilisé en autres éléments du résultat global doit être comptabilisé sur la même base que si l'acquéreur avait directement sorti sa participation antérieure.

•• Un regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie

43 Parfois, un acquéreur obtient le contrôle d'une entreprise acquise sans transfert de contrepartie. La méthode de comptabilisation d'un groupe-