

RÈGLEMENT (UE) 2020/551 DE LA COMMISSION**du 21 avril 2020****modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, en ce qui concerne la norme internationale d'information financière IFRS 3****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union 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 ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et interprétations, telles qu'elles existaient au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission ⁽²⁾.
- (2) Le 22 octobre 2018, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié Définition d'une entreprise (modifications d'IFRS 3) afin de répondre aux préoccupations soulevées par l'examen post-mise en œuvre d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, relatives aux difficultés de mise en œuvre de la définition dans la pratique. Ces modifications ont pour objet de clarifier la définition d'une entreprise en vue de faciliter sa mise en œuvre pratique.
- (3) Après avoir consulté le groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la Commission conclut que les modifications de la norme internationale d'information financière IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* satisfont aux critères d'adoption énoncés à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (4) Il y a dès lors lieu de modifier le règlement (CE) n° 1126/2008 en conséquence.
- (5) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*À l'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008, la norme internationale d'information financière IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* est modifiée conformément à l'annexe du présent règlement.*Article 2*Les entreprises appliquent les modifications visées à l'article 1^{er} au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le 1^{er} janvier 2020 ou après cette date.*Article 3*Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.⁽²⁾ Règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320 du 29.11.2008, p. 1).

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

Fait à Bruxelles, le 21 avril 2020.

Par la Commission

La présidente

Ursula VON DER LEYEN

ANNEXE

Définition d'une entreprise

Modifications d'IFRS 3

Modifications d'IFRS 3 Regroupements d'entreprises

Le paragraphe 3, la définition du terme «entreprise» donnée dans l'annexe A ainsi que les paragraphes B7 à B9, B11 et B12 sont modifiés. Les paragraphes 64P, B7A à B7C, B8A et B12A à B12D ainsi que les titres qui précèdent les paragraphes B7A, B8 et B12 sont ajoutés. Le paragraphe B10 est supprimé.

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 cet autre événement comme une acquisition d'actifs. Des indications sur l'identification d'un regroupement d'entreprises et la définition d'une entreprise se trouvent aux paragraphes B5 à B12D.**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Date d'entrée en vigueur

[...]

- 64P La publication de *Définition d'une entreprise*, en octobre 2018, a donné lieu à l'ajout des paragraphes B7A à B7C, B8A et B12A à B12D, à la modification de la définition du terme «entreprise» donnée dans l'annexe A ainsi que des paragraphes 3, B7 à B9, B11 et B12 et à la suppression du paragraphe B10. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2020 et aux acquisitions d'actifs qui ont lieu à l'ouverture ou après l'ouverture de cet exercice. Une application anticipée de ces modifications est permise. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Annexe A

Définitions

[...]

- entreprise** Un ensemble intégré d'activités et d'actifs qui peut être exploité et géré dans le but de fournir des biens ou des services à des clients, de produire des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou de générer d'autres produits à partir d'activités ordinaires.

DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3)

- B7 Une entreprise se compose d'intrants et de processus, appliqués à ces intrants, qui ont la capacité de contribuer à la création d'extrants. Les trois éléments constitutifs d'une entreprise sont définis comme suit (pour des indications sur les éléments d'une entreprise, voir les paragraphes B8 à B12D):
- Intrant:** toute ressource économique qui crée des extrants, ou qui a la capacité de contribuer à la création d'extrants, lorsqu'un ou plusieurs processus lui sont appliqués. C'est le cas, par exemple, d'actifs non courants (y compris les immobilisations incorporelles ou des droits d'utiliser des actifs non courants), des droits de propriété intellectuelle, de la capacité d'obtenir un accès aux matériels ou aux droits et aux membres du personnel nécessaires.
 - Processus:** tout système, standard, protocole, convention ou règle qui, une fois appliqué(e) à un intrant ou à des intrants, crée ou a la capacité de contribuer à la création d'extrants. C'est le cas par exemple de processus de gestion stratégique, de processus opérationnels et de processus de gestion de ressources. Ces processus sont généralement documentés, mais les processus pouvant être appliqués aux intrants afin de créer des extrants peuvent résider dans la capacité intellectuelle d'une main-d'œuvre organisée dotée des compétences et de l'expérience nécessaires, qui suit des règles et des conventions. (Les systèmes de comptabilité, de facturation, de gestion des rémunérations et autres systèmes administratifs sont des processus qui ne servent généralement pas à créer des extrants.)

- c) **Extrant:** Le résultat d'intrants et de processus appliqués à ces intrants qui fournissent des biens ou des services à des clients, produisent des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou permettent de générer d'autres produits à partir d'activités ordinaires.

Test facultatif pour déterminer s'il y a concentration de la juste valeur

B7A Le paragraphe B7B présente un test facultatif (le «test de concentration») qui permet au moyen d'une évaluation simplifiée de déterminer si un ensemble d'activités et d'actifs acquis ne constitue pas une entreprise. L'entité a le choix d'appliquer ce test ou non. Elle peut exercer ce choix séparément pour chaque transaction ou autre événement. Les conséquences du test de concentration sont les suivantes:

- (a) si le test de concentration est positif, l'ensemble d'activités et d'actifs acquis ne constitue pas une entreprise, et aucune autre évaluation n'est nécessaire;
- (b) si le test de concentration est négatif, ou si l'entité choisit de ne pas appliquer le test, l'entité doit procéder à l'évaluation décrite aux paragraphes B8 à B12D.

B7B Le test de concentration est positif si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis se concentre dans un actif identifiable unique ou un groupe unique d'actifs identifiables similaires. Pour les besoins du test de concentration:

- a) l'actif brut acquis exclut la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs d'impôt différé et le goodwill issu de l'incidence des passifs d'impôt différé;
- b) la juste valeur de l'actif brut acquis inclut le montant de contrepartie transférée (plus la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur des intérêts détenus antérieurement) qui vient en excédent de la juste valeur de l'actif net identifiable acquis. Cette juste valeur de l'actif brut acquis correspond normalement à la somme de la juste valeur de la contrepartie transférée (plus la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur des intérêts détenus antérieurement) et de la juste valeur des passifs repris (autres que les passifs d'impôt différé), de laquelle on retranche les éléments énumérés au point a). Toutefois, lorsque la juste valeur de l'actif brut acquis est supérieure à cette somme, il est parfois nécessaire de procéder à un calcul plus précis;
- c) constitue un actif identifiable unique tout actif ou groupe d'actifs qui, dans un regroupement d'entreprises, serait comptabilisé et évalué comme un seul et même actif identifiable;
- d) si une immobilisation corporelle est attachée à une autre immobilisation corporelle (ou à un actif sous-jacent faisant l'objet d'un contrat de location, au sens d'IFRS 16 Contrats de location) et ne peut en être physiquement détachée pour être utilisée séparément sans que cela occasionne des coûts importants ou une diminution importante de l'utilité ou de la juste valeur de l'une ou l'autre immobilisation (comme dans le cas des terrains et des bâtiments), on doit les considérer comme un actif identifiable unique;
- e) lorsque l'entité évalue si des actifs sont similaires, elle doit prendre en considération la nature de chaque actif identifiable unique et les risques associés à leur gestion et à leur utilisation pour créer des extrants (c'est-à-dire les caractéristiques de risque);
- f) on ne doit pas considérer comme des actifs similaires:
- i) une immobilisation corporelle et une immobilisation incorporelle;
 - ii) des immobilisations corporelles de catégories différentes (par exemple des stocks, du matériel de fabrication et des véhicules automobiles), à moins qu'elles soient considérées comme un actif identifiable unique selon le critère du point d);
 - iii) des immobilisations incorporelles identifiables de catégories différentes (par exemple des marques, des licences et des immobilisations incorporelles en cours de développement);
 - iv) un actif financier et un actif non financier;
 - v) des actifs financiers de catégories différentes (par exemple des créances et des placements en instruments de capitaux propres); ni
 - vi) des actifs identifiables qui font partie d'une même catégorie d'actifs, mais dont les caractéristiques de risque sont sensiblement différentes.

B7C Les dispositions du paragraphe B7B ne modifient pas les indications sur les actifs similaires qui sont contenues dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, ni la signification du terme «catégorie» dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 et IFRS 7 *Instruments financiers: Informations à fournir*.

Éléments constitutifs d'une entreprise

- B8 Même si une entreprise a généralement des extrants, un ensemble intégré d'activités et d'actifs n'a pas besoin d'en avoir pour répondre à la définition d'une entreprise. Pour pouvoir être exploité et géré aux fins qui sont énumérées dans la définition d'une entreprise, un ensemble intégré d'activités et d'actifs nécessite deux éléments essentiels: des intrants et des processus appliqués à ces intrants. Une entreprise n'inclut pas nécessairement tous les intrants ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploiter. Toutefois, pour être considéré comme une entreprise, un ensemble intégré d'activités et d'actifs doit comporter au moins un intrant et un processus essentiel qui, ensemble, contribuent de manière importante à la capacité de créer des extrants. Des précisions sur l'évaluation du caractère essentiel d'un processus se trouvent aux paragraphes B12 à B12D.
- B8A Si l'ensemble d'activités et d'actifs acquis a des extrants, le fait qu'il génère encore des produits d'activités ordinaires n'indique pas à lui seul qu'il y a eu acquisition à la fois d'un intrant et d'un processus essentiel.
- B9 La nature des éléments constitutifs d'une entreprise varie selon les secteurs et selon la structure des activités d'une entité, y compris le stade de développement de l'entité. Les entreprises établies ont souvent de nombreux types différents d'intrants, de processus et d'extrants, tandis que les entreprises nouvelles ont souvent peu d'intrants et de processus et parfois même un seul extrant (produit). Presque toutes les entreprises ont également des passifs, mais une entreprise ne doit pas nécessairement en avoir. En outre, un ensemble d'activités et d'actifs acquis qui n'est pas une entreprise peut avoir des passifs.
- B10 [Supprimé]
- B11 Pour déterminer si un ensemble particulier d'activités et d'actifs est une entreprise, on doit étudier si l'ensemble intégré peut être exploité et géré en tant qu'entreprise par un intervenant de marché. Dès lors, pour évaluer si un ensemble donné est une entreprise, il n'est pas pertinent de savoir si le vendeur exploitait l'ensemble comme une entreprise ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une entreprise.

Évaluer si un processus acquis est essentiel

- B12 Les paragraphes B12A à B12D expliquent comment évaluer si un processus acquis est essentiel lorsque l'ensemble d'activités et d'actifs acquis n'a pas d'extrants (paragraphe B12B) et lorsqu'il en a (paragraphe B12C).
- B12A Un cas d'ensemble d'activités et d'actifs acquis n'ayant pas d'extrants à la date d'acquisition serait celui d'une entité en phase de démarrage qui ne génère encore aucun produit d'activités ordinaires. Si l'ensemble d'activités et d'actifs acquis générerait déjà des produits d'activités ordinaires à la date d'acquisition, on le considère comme ayant des extrants à cette date, même dans le cas de figure où il ne tirera plus ensuite aucun produit d'activités ordinaires de clients externes, par exemple parce qu'il sera intégré par l'acquéreur.
- B12B Si l'ensemble d'activités et d'actifs n'a pas d'extrants à la date d'acquisition, le processus (ou groupe de processus) acquis ne doit être considéré comme essentiel que si les conditions suivantes sont réunies:
- a) le processus (ou groupe de processus) acquis est crucial pour la capacité de mettre en valeur ou de convertir un ou des intrants acquis pour créer des extrants; et
 - b) les intrants acquis comprennent à la fois une main-d'œuvre organisée dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter ce processus (ou groupe de processus) et d'autres intrants que cette main-d'œuvre peut mettre en valeur ou convertir pour créer des extrants. Ces autres intrants peuvent consister:
 - i) en des droits de propriété intellectuelle pouvant servir à mettre au point un bien ou un service;
 - ii) en d'autres ressources économiques pouvant être mises en valeur pour créer des extrants; ou
 - iii) en droits d'accès à des matières nécessaires ou en droits permettant la création d'extrants futurs.

Sont des exemples des intrants énumérés aux points i) à iii) les technologies, les projets de recherche et de développement en cours, les biens immobiliers et les droits miniers.

- B12C Si l'ensemble d'activités et d'actifs a des extrants à la date d'acquisition, le processus (ou groupe de processus) acquis doit être considéré comme essentiel s'il répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes lorsqu'il est appliqué à un ou des intrants acquis:
- a) il est crucial pour la capacité de continuer à produire des extrants, et on compte parmi les intrants acquis une main-d'œuvre organisée dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter ce processus (ou groupe de processus); ou
 - b) il contribue de manière importante à la capacité de continuer à produire des extrants et il est:
 - i) considéré comme unique ou rare, ou
 - ii) impossible à remplacer sans que cela entraîne des coûts importants ou des efforts importants ou retarde de manière importante la capacité de continuer à produire des extrants.
- B12D Les commentaires supplémentaires qui suivent valent pour les paragraphes B12B et B12C:
- a) Un contrat acquis est un intrant et non un processus essentiel. Néanmoins, un contrat acquis, par exemple un contrat de gestion immobilière externalisée ou de gestion d'actifs externalisée, peut donner accès à une main-d'œuvre organisée. L'entité doit évaluer si la main-d'œuvre organisée à laquelle donne accès un tel contrat exécute un processus essentiel dont l'entité a le contrôle, et donc qu'elle a acquis. Sont à prendre en considération dans cette évaluation la durée du contrat et ses modalités de renouvellement.
 - b) Le fait qu'il soit difficile de remplacer une main-d'œuvre organisée acquise peut indiquer que le processus qu'elle exécute est crucial pour la capacité de créer des extrants.
 - c) Un processus (ou un groupe de processus) n'est pas crucial si, par exemple, il est accessoire ou mineur au regard de l'ensemble des processus nécessaires pour créer les extrants.
-