



Mai 2020

Cette newsletter vous présente des morceaux choisis de l'actualité comptable des sociétés françaises. Elle complète la newsletter mensuelle « [IFRS en Bref](#) » qui présente les derniers développements en matière de normes IFRS.

Nouvelle définition plus étroite d'un « business » selon IFRS 3

L'amendement à IFRS 3 « Regroupements d'entreprises » modifiant la définition d'une activité ou « business », publié par l'IASB en octobre 2018, vient d'être approuvé par l'Union Européenne. Cette nouvelle définition change la grille d'analyse permettant de déterminer si une acquisition doit être comptabilisée en tant que regroupement d'entreprises (acquisition d'une activité ou business) ou comme une acquisition d'actif(s) isolé(s).

En particulier, l'IASB :

- **introduit un test facultatif dit de « concentration »** simplifiant l'analyse pour conclure plus rapidement à une acquisition d'actif(s) isolés et non de business, lorsque la quasi-totalité de la juste valeur des actifs bruts acquis est concentrée sur un actif unique (ou un groupe d'actifs similaires) ;
- précise que pour être **qualifié d'activité** (business) au sens de la norme, l'ensemble acquis doit a minima **inclure un « input » et un « processus substantiel »** qui ensemble contribuent de manière significative à générer des « outputs » ;
- **restreint la définition d'outputs** en supprimant la référence à la capacité à réduire les coûts ;
- **introduit un certain nombre d'exemples** illustrant l'application de cette nouvelle définition, en particulier pour déterminer si l'acquisition comprend celle d'un « processus substantiel ».

Cette nouvelle définition d'un business est plus étroite que la précédente, ce qui pourrait avoir pour effet de réduire le nombre de transactions qualifiées de regroupements d'entreprises au sens d'IFRS 3. L'amendement est **applicable de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020** et a été approuvé par l'Union Européenne le 21 avril 2020.

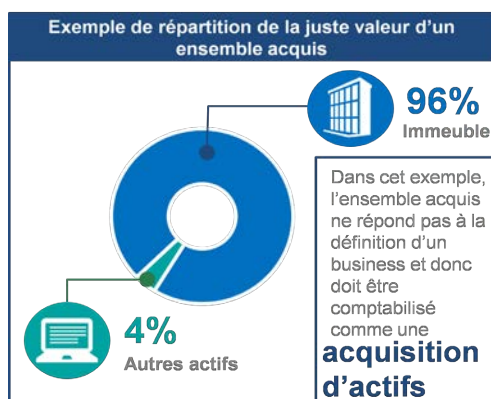
Quel est l'enjeu comptable de cette nouvelle définition d'un business ?

Lorsque l'ensemble acquis répond à la définition d'un business selon IFRS 3, l'opération doit être comptabilisée selon la méthode dite de l'acquisition. Dans le cas contraire, l'opération doit être comptabilisée comme l'acquisition d'un groupe d'actifs selon la norme applicable (IAS 16, IAS 38...).

Le tableau en Annexe 1 synthétise les principales différences de traitement comptable selon que l'acquisition répond à la définition d'un business ou non.

Test facultatif de concentration

Ce test est optionnel et la décision de le mettre en œuvre peut être prise à l'occasion de chaque transaction.



Ce test consiste à comparer la juste valeur de l'actif prédominant, ou d'un groupe d'actifs similaires, avec le total de la juste valeur des actifs acquis.

Lorsque la quasi-totalité de la juste valeur des actifs acquis est concentrée sur un seul actif ou un groupe d'actifs similaires, il est alors peu probable qu'un processus substantiel ait été acquis. Dans ce cas, l'ensemble acquis ne répondrait pas à la définition d'un business au sens de la norme.

Dans cette situation, le test de concentration permet de comptabiliser la transaction comme l'acquisition d'un groupe d'actifs sans davantage d'analyse.

Lorsqu'au contraire ce test ne permet pas de conclure à lui seul immédiatement à l'acquisition d'un groupe d'actifs, l'analyse du caractère substantiel du processus acquis doit être menée pour déterminer si la transaction est en fait l'acquisition d'un business (regroupement d'entreprises) ou celle d'un groupe d'actifs.

Analyse du caractère substantiel du processus acquis

Une entreprise doit a minima inclure un *input* et un processus substantiel. Ces deux éléments doivent ensemble contribuer significativement à créer des *outputs*. Notons que la qualification de business :

- n'implique pas nécessairement que des *outputs* existent à la date de prise de contrôle ;
- ne nécessite pas l'acquisition de tous les *inputs* et processus du vendeur ;
- ne prend pas en compte le fait que (i) le vendeur gère l'ensemble transféré comme un business ou un ensemble d'actifs ou que (ii) l'acquéreur ait l'intention dans le futur de gérer l'ensemble repris comme un business ou un ensemble d'actifs. De plus l'analyse doit être menée du point de vue d'un participant de marché pour déterminer si l'acquéreur serait capable d'opérer l'ensemble comme une entreprise.

Pour déterminer si un processus est substantiel, la norme prévoit **des critères différents selon que l'ensemble acquis génère ou non des *outputs*** à la date d'acquisition.

Si l'ensemble repris ne génère pas d'*outputs* à la date d'acquisition, un processus est substantiel lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- le processus acquis est indispensable pour développer ou convertir un(les) *input*(s) acquis en *outputs* ;
- les *inputs* acquis comprennent à la fois (i) une main-d'œuvre organisée ayant les compétences, les connaissances et l'expérience nécessaires pour mettre en œuvre le processus et (ii) d'autres *inputs* que la main-d'œuvre organisée peut développer ou convertir en *outputs*. Ces autres *inputs* peuvent être, par exemple, une propriété intellectuelle, des projets de recherche et développement en cours, une technologie ou encore des biens immobiliers ou mobiliers.

Si l'ensemble repris génère des *outputs* à la date d'acquisition, un processus est substantiel lorsque l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- le processus acquis est indispensable pour continuer à développer des *outputs* et les *inputs* acquis comprennent une main-d'œuvre organisée ayant les compétences, les connaissances et l'expérience nécessaires pour mettre en œuvre le processus ;
- le processus acquis contribue de manière significative à développer les *outputs* et

est unique et rare ou ne peut être remplacé sans coûts et efforts significatifs ou sans causer de retard dans la production d'*outputs*.

Cet amendement va nécessiter, dans certains cas, des analyses poussées pour déterminer le caractère substantiel du processus acquis. Les différentes étapes de l'analyse sont synthétisées dans le flowchart en Annexe 2.

En conclusion

Le FASB avait aussi publié en janvier 2017 un amendement relatif à la définition d'un business qui est applicable depuis les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018. Les amendements du FASB et de l'IASB retiennent des approches assez similaires même si quelques divergences subsistent comme le fait que le test de concentration soit obligatoire et non optionnel en US Gaap.

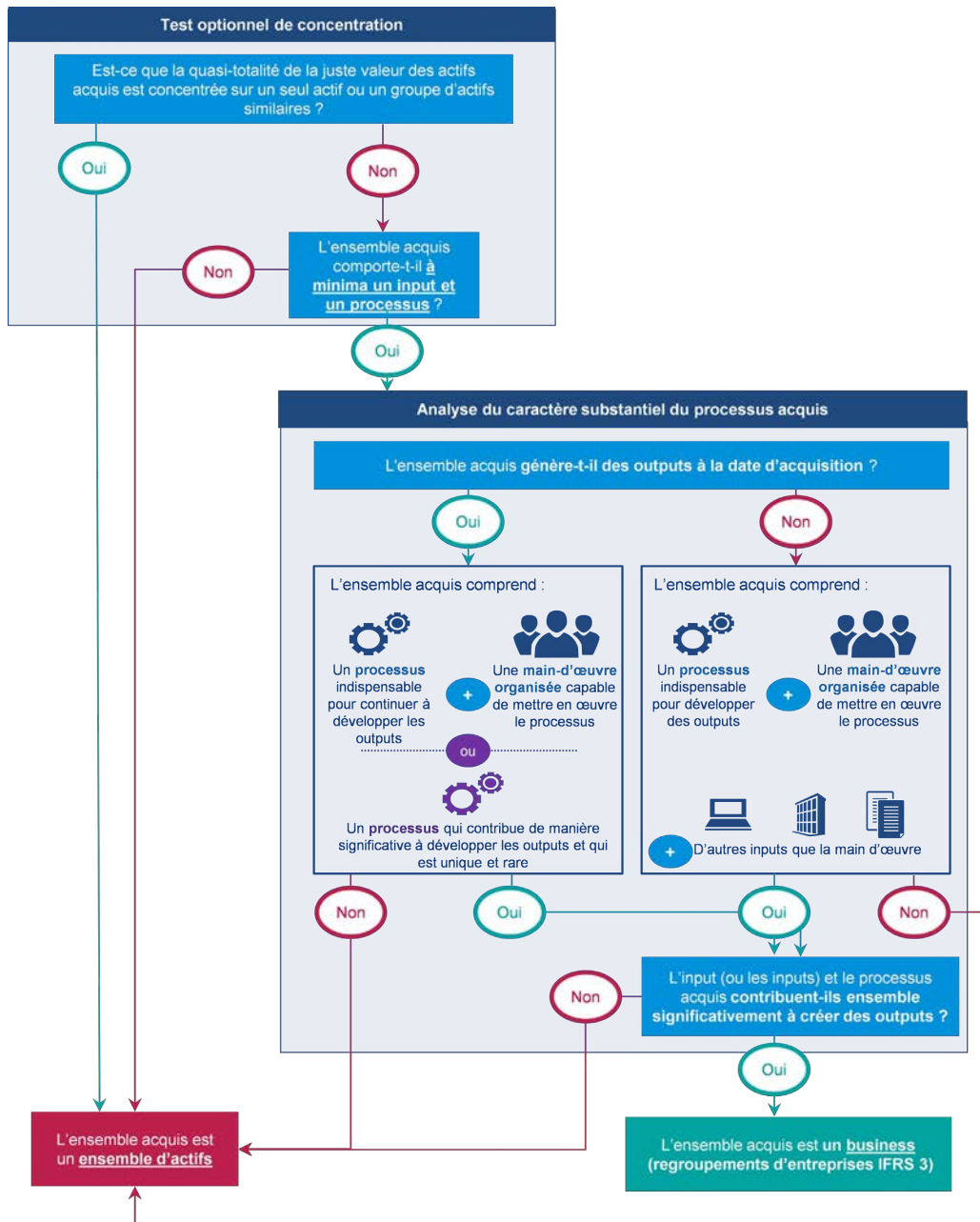
L'application de cette nouvelle définition peut engendrer des difficultés pratiques et va dans certains cas nécessiter l'exercice du jugement comme illustré par les exemples extraits de la norme et repris en Annexe 3.

Annexe 1 : Quels sont les enjeux comptables selon que l'acquisition est qualifiée ou non de business au sens d'IFRS 3 ?

	Acquisition d'un business selon IFRS 3	Acquisition d'un actif ou groupes d'actifs
Goodwill / Badwill	Goodwill comptabilisé comme un actif / Badwill comptabilisé en profit	Actifs sont comptabilisés au coût, pas de goodwill/badwill
Comptabilisation des actifs et des passifs	A leur juste valeur à la date d'acquisition (à l'exception principalement des impôts différés, des avantages au personnel et des paiements fondés sur des actions)	Au coût , en allouant le coût de l'ensemble acquis sur les actifs et passifs au prorata de leur juste valeur à la date d'acquisition ¹
Impôts différés	Comptabilisés	Non comptabilisés
Passifs éventuels	Comptabilisés	Non comptabilisés
Frais d'acquisition	Comptabilisés en charges	Capitalisés dans le coût des actifs acquis puis amortis
Période d'évaluation	Période allant jusqu'à douze mois à compter de la date d'acquisition permettant de finaliser la comptabilisation initiale de l'acquisition en ajustant les valeurs provisoires	Non applicable

¹ A noter qu'un Agenda Decision de l'IFRIC datant de novembre 2017 apporte des précisions importantes sur les modalités d'application de cette méthode.

Annexe 2 : Flowchart – Etapes d’analyse d’une acquisition



Annexe 3 : Exemples extraits de la norme

Exemple 1 – Acquisition d'un médicament en cours de développement

IFRS 3.IE87-89

Contexte

Une entité (l'acquéreur) acquiert une structure légale contenant :

- des droits sur un projet de R&D (appelé Projet 1) qui se trouve en phase finale de développement. Projet 1 a pour but de développer un médicament contre le diabète et contient un savoir-faire historique, des formules pharmaceutiques ainsi que des procédures nécessaires à l'accomplissement de la phase finale de test ;
- un contrat de sous-traitance afin de réaliser les tests cliniques. Ce contrat est conclu à des conditions normales de marché à la date d'acquisition et plusieurs autres sous-traitants pourraient réaliser ce type de test. Par conséquent, la juste valeur du contrat selon les dispositions d'IFRS 13 « Evaluation de la juste valeur » est de zéro.

Aucun employé ni autre actif, processus ou activité n'est transféré.

L'acquéreur opte pour l'application du test de concentration.

Analyse

Le projet de R&D en cours est identifiable dans la mesure où il serait évalué et comptabilisé séparément dans un regroupement d'entreprises.

Etant donné que le contrat a une juste valeur de zéro, la quasi-totalité de la juste valeur de l'ensemble acquis est concentrée sur le projet de R&D. Par conséquent, l'ensemble acquis ne répond pas à la définition d'un business.

Exemple 2 – Acquisition de deux médicaments en cours de développement

IFRS 3.IE90-92

Contexte

Reprenons le contexte de l'Exemple 1 sauf que la structure juridique acquise contient, en plus du Projet 1, un autre projet de R&D (appelé Projet 2) qui se trouve aussi en phase finale de développement mais qui lui a pour but de développer un médicament contre la maladie d'Alzheimer.

Analyse

Projet 1 et Projet 2 sont des actifs incorporels indetifiables dans la mesure où ils seraient évalués et comptabilisés séparément dans un regroupement d'entreprises. Cependant, Projet 1 et Projet 2 ne sont pas des actifs similaires puisque qu'ils s'adressent à des segments de marché différents ayant des risques de marché propre. Par conséquent, la quasi-totalité de la juste valeur de l'ensemble acquis n'est pas concentré sur un seul actif ou un groupe d'actifs similaires.

L'ensemble acquis ne génère pas encore d'*outputs*.

Bien que l'ensemble acquis contienne un contrat de sous-traitance donnant accès à une main-d'œuvre organisée, cette dernière est destinée à réaliser des tests cliniques et non produire des *outputs*. Des tests cliniques positifs seront nécessaires à la poursuite des projets mais pas suffisants pour produire des *outputs*. Par conséquent, l'ensemble acquis ne répond pas à la définition d'un business.

Exemple 3 – Acquisition d'une biotech

IFRS 3.IE93-100

Contexte

Une entité (l'acquéreur) acquiert une biotech contenant :

- plusieurs projets de R&D contenant des processus de développement ;
- des managers expérimentés ainsi que des scientifiques ayant les compétences, connaissances et expérience pour poursuivre les projets de R&D ;
- des actifs corporels comprenant un siège social, des laboratoires et du matériel de laboratoire.

A la date d'acquisition, la biotech ne commercialise aucun produit et ne génère donc aucun revenu.

Analyse

Dans ce cas, il est évident que la quasi-totalité de la juste valeur de l'ensemble acquis n'est pas concentrée sur un seul actif ou un groupe d'actifs similaires.

L'ensemble acquis ne génère pas encore d'*outputs*.

Ici, l'acquéreur observe que l'ensemble acquis contient :

- des *inputs* (main-d'œuvre et autres actifs corporels) ;
- des processus de développement indispensables pour mener à bien les projets de R&D et *in fine* produire des *outputs* ;
- une main-d'œuvre organisée ayant les compétences, les connaissances et l'expérience nécessaires pour mettre en œuvre les processus ;
- d'autres *inputs* (actifs corporels) que la main d'œuvre peut développer ou convertir en *outputs*.

Dans ce cas, l'ensemble acquis constituerait un business business selon IFRS 3.

Vos contacts



[Céline Binder](#)

Associée KPMG
Doctrines comptable



[Nicolas Vigneron](#)

Senior Manager KPMG
Accounting Advisory Services et Doctrines comptable

KPMG vous accompagne

Pour accéder aux précédents numéros de notre Newsletter On en parle sur kpmg.fr, [cliquez ici](#)

Pour une vue d'ensemble de notre bibliothèque de publications sur les IFRS : [cliquez ici](#)

Écoutez [Les Matinales de KPMG](#) – une émission de radio pour décrypter l'essentiel de l'actualité comptable et financière en 20 minutes chrono.

kpmg.fr/mediasocial



[Déclaration de Confidentialité](#) | [Mentions légales](#)

Vos données personnelles sont traitées par KPMG S.A., agissant en qualité de responsable de traitement, à des fins d'information, d'organisation d'événements ou de prospection commerciale. Elles sont exclusivement destinées à KPMG*, et dans certains cas à ses partenaires et à ses sous-traitants. Vos données sont susceptibles d'être transférées vers un pays tiers. Ce transfert est effectué conformément à des garanties appropriées. Vos données personnelles sont conservées durant au moins trois ans.

Vous disposez d'un droit d'accès et de rectification aux données vous concernant, d'un droit de suppression, d'un droit à la portabilité, d'un droit de donner des directives sur le sort de vos données en cas de décès, d'un droit à la limitation du traitement de vos données, du droit de vous opposer à leur traitement, ainsi que d'un droit d'introduire une réclamation auprès de la CNIL. Vous pouvez exercer vos droits et demander une copie des garanties appropriées en cliquant le lien ci-après : [l'exerce mes droits](#).

Si vous ne souhaitez plus recevoir de communication sur ce sujet, merci de bien vouloir [cliquer ici](#).
Pour ne plus recevoir aucune communication de KPMG, merci de bien vouloir [cliquer ici](#).

* «KPMG» désigne KPMG S.A., une société anonyme de droit français, dont le siège social se situe à Tour Eqho, 2 avenue Gambetta CS 60055 – 92066 Paris La Défense Cedex, les entités qu'elle détient et contrôle en France, ainsi que KPMG Associés, KPMG Academy, KPMG Avocats, et la Fondation d'entreprise KPMG France.

© 2020 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français du réseau KPMG constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo sont des marques déposées ou des marques de KPMG International