

## Pleins feux sur les IFRS

### L'IASB publie une nouvelle norme sur les partenariats (accords conjoints)

#### Table de matières

---

La nouvelle norme

Contrôle conjoint

Activités communes et coentreprises

Distinction entre activités communes et coentreprises

États financiers individuels

Informations à fournir

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

---

#### En bref

- L'IFRS 11 classe les partenariats comme étant soit des activités communes (combinant les concepts actuels d'actifs contrôlés conjointement et d'activités contrôlées conjointement), soit des coentreprises (équivalant au concept actuel d'entité sous contrôle conjoint).
  - *Activité commune* : accord de partenariat dans lequel les parties qui détiennent le contrôle conjoint disposent des droits à l'égard des actifs et des obligations à l'égard des passifs.
  - *Coentreprise* : accord de partenariat dans lequel les parties qui détiennent le contrôle conjoint détiennent des droits à l'égard des actifs nets de l'accord.
- L'IFRS 11 requiert l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence pour la comptabilisation des participations dans des coentreprises, et élimine donc l'utilisation de la méthode de la consolidation proportionnelle.
- Pour déterminer si un partenariat constitue une activité commune ou une coentreprise, il faut observer les droits et obligations des partenaires; l'existence d'une entité juridique distincte n'est plus le facteur déterminant.
- Les dispositions transitoires varient selon la classification d'une participation selon l'IAS 31.
- L'IFRS 11 entrera en vigueur le 1er janvier 2013 et l'adoption anticipée est permise dans certains cas.

#### La nouvelle norme

Le 12 mai 2011, l'IASB a publié l'IFRS 11, *Partenariats*, qui annule et remplace l'IAS 31, *Participations dans des coentreprises*, et la SIC-13, *Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs*. En parallèle avec la publication de l'IFRS 11, l'IASB a également publié les normes suivantes :

- l'IFRS 10, *États financiers consolidés*;
- l'IFRS 12, *Informations à fournir sur les participations dans les autres entités*;
- l'IAS 27, *États financiers et individuels* (version révisée en 2011), qui a été modifiée en raison de l'adoption de l'IFRS 10, mais conserve les directives actuelles pour les états financiers individuels;
- l'IAS 28, *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* (version révisée en 2011), qui a été modifiée pour refléter l'adoption de l'IFRS 10 et de l'IFRS 11.

Chacune des normes de la série de cinq normes entrera en vigueur aux exercices ouverts le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ou après cette date, et leur adoption anticipée est permise à la condition de toutes les adopter simultanément. Toutefois, les entités peuvent intégrer n'importe laquelle des exigences en matière d'informations à fournir de l'IFRS 12 dans leurs états financiers sans adopter l'IFRS 12 de façon anticipée (et par le fait même les normes de la série de cinq normes).

Pour d'autres renseignements utiles, consulter les sites Web suivants :

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.DeloitteIFRS.ca/fr](http://www.DeloitteIFRS.ca/fr)

## Contrôle conjoint

L'IFRS 11 définit un partenariat comme étant un accord dans lequel deux parties ou plus détiennent le contrôle conjoint, et précise qu'un contrôle conjoint a lieu seulement lorsque les décisions sur les activités pertinentes nécessitent le consentement unanime des parties qui contrôlent l'accord collectivement.

### Observation

Le concept de contrôle conjoint comprend le contrôle par plus de deux parties, mais pas lorsque les décisions peuvent être prises par plus d'une combinaison de ces parties. L'IFRS 11 présente l'exemple suivant pour illustrer ce point :

Supposons qu'un accord a trois parties : A détient 50 pour cent des droits de vote dans l'accord, et B et C détiennent chacune 25 pour cent. L'accord contractuel entre A, B et C précise qu'au moins 75 pour cent des droits de vote sont requis pour prendre des décisions relativement aux activités pertinentes de l'accord. Même si la partie A peut empêcher la prise de toute décision, elle ne contrôle pas l'accord puisqu'elle a besoin de l'accord de B ou de C. Dans cet exemple, A, B et C contrôlent l'accord collectivement. Cependant, plus d'une combinaison des parties est possible pour atteindre les 75 pour cent des droits de vote (c.-à-d. soit A et B, soit A et C). Dans cette situation, pour que l'accord contractuel soit considéré comme un accord de partenariat, celui-ci devrait préciser la combinaison de parties requise pour arriver à une décision unanime à l'égard des activités pertinentes de l'accord.

## Activités communes et coentreprises

La nouvelle norme établit deux types de partenariats : les activités communes et les coentreprises. Les deux types de partenariats diffèrent par les droits et les obligations des partenaires. Dans une activité commune, les parties à l'accord conjoint (les « opérateurs conjoints ») détiennent les droits sur les actifs et les obligations sur les passifs de l'accord. Au contraire, dans une coentreprise, les parties à l'accord (les « coentrepreneurs ») détiennent les droits sur les actifs nets de l'accord.

L'IFRS 11 requiert qu'un opérateur conjoint comptabilise sa quote-part des actifs, passifs, produits et charges conformément aux IFRS applicables, alors qu'un coentrepreneur comptabiliserait sa quote-part selon la méthode de la mise en équivalence conformément à l'IAS 28, *Participations dans des entreprises associées* (version révisée en 2011). L'option de consolidation proportionnelle de l'IAS 31 n'a pas été retenue.

### Observation

Les façons d'appliquer la mise en équivalence, précisées dans l'IAS 28, n'ont pas changé et la comptabilisation des activités communes concorde avec le traitement actuel des activités contrôlées conjointement et des actifs contrôlés conjointement.

L'IFRS 11 s'applique à toutes les parties qui détiennent une participation dans un partenariat, et non seulement à celles qui exercent un contrôle conjoint. En conséquence, toutes les parties qui ont une participation dans une activité commune doivent comptabiliser leur quote-part des actifs, passifs, produits et charges découlant de leur participation. Cependant, la comptabilisation d'une participation dans une coentreprise se fera, selon que la partie a ou non le contrôle conjoint. Une partie qui exerce un contrôle conjoint ou une influence notable sur une coentreprise comptabilisera sa participation selon la méthode de la mise en équivalence, alors qu'une partie qui n'exerce pas de contrôle conjoint ni d'influence notable appliquera l'IFRS 9, *Instruments financiers* (ou l'IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, le cas échéant). Par conséquent, l'adoption de l'IFRS 11 exige que toutes les parties à un partenariat évaluent si l'accord répond à la définition d'activité commune ou de coentreprise.

## Distinction entre activités communes et coentreprises

L'existence d'une entité juridique distincte est une condition nécessaire, mais pas suffisante, pour qu'un partenariat soit considéré comme une coentreprise.

Lorsqu'il n'existe pas d'entité juridique distincte, l'IFRS 11 indique clairement que les parties à l'accord de partenariat détiennent des droits et obligations directs en ce qui concerne les actifs et passifs de l'accord, et que, par conséquent, l'accord sera classé comme une activité commune. Dans le cadre d'un accord où il existe une entité distincte, cela pourrait ou non être le cas, et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en considération pour déterminer si les parties à l'accord ont des droits sur les actifs nets de l'accord.

#### **Observation**

Il s'agit d'un changement important par rapport à l'IAS 31, qui utilise l'établissement d'une entité juridique distincte comme facteur principal pour déterminer l'existence d'une entité contrôlée conjointement.

La norme donne des indications sur les facteurs à prendre en considération pour identifier une coentreprise.

#### **Forme juridique de l'entité distincte**

Un partenariat qui est effectué par l'entremise d'une entité juridique distincte peut permettre aux investisseurs de n'être soumis à aucune limite quant à la responsabilité des parties à l'accord. Cela indique que l'accord constitue une activité commune. Toutefois, un accord de partenariat qui restreint la responsabilité des parties ne constitue pas nécessairement une coentreprise puisque les modalités de l'accord contractuel ou d'autres faits et circonstances peuvent avoir une incidence sur le fait que les parties détiennent ou non une responsabilité limitée.

#### **Modalités de l'accord contractuel**

Les accords contractuels intervenus entre les parties à un accord de partenariat peuvent neutraliser la forme juridique de l'entité. Par exemple, les parties peuvent détenir des droits directs sur les actifs et des obligations directes à l'égard des passifs de l'accord même si la forme juridique de l'entité protégerait normalement les investisseurs contre le fait d'avoir une obligation directe à l'égard des passifs. Ce serait le cas si l'accord contractuel intervenu entre les parties établissait que toutes les parties à l'accord sont directement responsables des réclamations de tiers, ou fixait un partage des produits et des charges en fonction du rendement relatif des parties.

#### **Autres faits et circonstances**

Lorsqu'une entité juridique distincte est utilisée et que les modalités de l'accord contractuel n'indiquent pas que l'accord de partenariat constitue une activité commune, les parties doivent considérer tous les autres faits et circonstances pertinents pour déterminer de quel type d'accord il s'agit. Par exemple, si une entité distincte est formée pour détenir les actifs et passifs du partenariat et que les partenaires se sont engagés à acheter la production totale visée par l'accord, cela indique que l'accord constitue une activité commune puisque les parties détiennent des droits sur tous les avantages économiques produits par les actifs de l'accord. De plus, les partenaires doivent financer l'extinction des passifs découlant de l'accord de partenariat puisque ce dernier dépend exclusivement des parties pour la production de flux de trésorerie. Cela indique également que l'accord constitue une activité commune. Cependant, si le partenariat arrivait à vendre sa production à des tiers puisqu'il prendrait en charge la demande, les stocks et les risques de crédit, cela indiquerait qu'il constitue une coentreprise.

#### **Observation**

Il est possible qu'une participation qui répondait précédemment à la définition d'entité contrôlée conjointement selon l'IAS 31 soit considérée comme une activité commune selon l'IFRS 11. De plus, un investisseur qui a précédemment comptabilisé sa participation dans une activité commune en vertu de l'IFRS 9 (ou de l'IAS 39, le cas échéant) puisqu'il n'avait pas le contrôle conjoint serait touché à l'adoption de l'IFRS 11, car il devrait comptabiliser directement sa quote-part des actifs, passifs, produits et charges relative à l'activité commune.

#### **États financiers individuels**

Les activités communes sont comptabilisées de la même manière dans les états financiers individuels que dans les états financiers consolidés : l'investisseur comptabilise directement sa quote-part des actifs, passifs, produits et charges liés aux activités communes.

Les coentreprises, tout comme les participations dans des entreprises associées et dans des filiales, sont comptabilisées dans les états financiers individuels du coentrepreneur au coût ou conformément à l'IFRS 9 (ou à l'IAS 39, le cas échéant), comme le permet l'IAS 27.

#### **Informations à fournir**

Les obligations d'information pour les entités qui sont parties à des accords de partenariat sont établies dans l'IFRS 12.

### Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

L'IFRS 11 est en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, et son adoption anticipée est permise (pourvu que l'IFRS 10, l'IFRS 12, l'IAS 27 (2011) et l'IAS 28 (2011) soient adoptées au même moment). Lorsque l'adoption de l'IFRS 11 requiert une modification de méthodes comptables, l'incidence du changement est calculée au début de la première période présentée et les données des périodes comparatives sont retraitées.

L'adoption de l'IFRS 11 exigera des ajustements aux états financiers dans les deux situations suivantes :

Avant	Après	Comptabilisation au début de la première période présentée
<b>IAS 31</b> Entité contrôlée conjointement comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence	<b>IFRS 11</b> Activité commune	<ul style="list-style-type: none"><li>• Décomptabiliser les placements selon la méthode de la mise en équivalence;</li><li>• Comptabiliser les actifs (le goodwill, le cas échéant) et les passifs découlant de l'activité commune;</li><li>• Si le montant des actifs nets comptabilisés dépasse la valeur comptable du placement comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence qui a été décomptabilisé, l'excédent réduit le goodwill dans la mesure où il existe, et tout excédent est comptabilisé dans les résultats non distribués;</li><li>• Si le montant des actifs nets comptabilisés est inférieur à la valeur comptable du placement comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence, la différence est comptabilisée dans les résultats non distribués.</li></ul>
<b>IAS 31</b> Entité contrôlée conjointement comptabilisée selon la méthode de la consolidation proportionnelle	<b>IFRS 11</b> Coentreprise	<ul style="list-style-type: none"><li>• Décomptabiliser les actifs (y compris le goodwill, le cas échéant) et les passifs;</li><li>• Comptabiliser le placement comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence à la valeur comptable des actifs nets décomptabilisés;</li><li>• Procéder à un test de dépréciation et comptabiliser la perte de valeur, le cas échéant, à titre d'ajustement des résultats non distribués.</li></ul>

## Personnes-ressources

### Bureau mondial des IFRS

Leader mondial IFRS – Clients et marchés

Joel Osnoos

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Questions techniques

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Communications

Randall Sogoloff

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

### Centres d'excellence des IFRS

#### Amérique

États-Unis

Robert Uhl

iasplusamericas@deloitte.com

Canada

Robert Lefrançois

iasplus@deloitte.ca

Argentine

Fermin del Valle

iasplus-LATCO@deloitte.com

#### Asie-Pacifique

Chine

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

Australie

Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.au

Japon

Shinya Iwasaki

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

#### Europe-Afrique

Belgique

Laurent Boxus

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Danemark

Jan Peter Larsen

dk\_iasplus@deloitte.dk

Allemagne

Andreas Barckow

iasplus@deloitte.de

Afrique du Sud

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

Royaume-Uni

Elizabeth Chrispin

iasplus@deloitte.co.uk

Espagne

Cleber Custodio

iasplus@deloitte.es

Russie

Michael Raikhman

iasplus@deloitte.ru

France

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

Pays-Bas

Ralph ter Hoeven

iasplus@deloitte.nl

La marque Deloitte désigne une ou plusieurs entités de Deloitte Touche Tohmatsu, une Verein (association) suisse, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu et de ses cabinets membres, voir [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

#### Profil mondial de Deloitte

Deloitte offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers à de nombreuses entreprises du secteur privé et public. Grâce à son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 140 pays, Deloitte offre des compétences de renommée mondiale et un savoir-faire poussé à l'échelle locale en vue d'aider ses clients à réussir dans toutes les régions où ils exercent leurs activités. Les professionnels de Deloitte, dont le nombre est estimé à 169 000, s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées ne fournissent aucun conseil ou service dans les domaines de la comptabilité, des affaires, des finances, du placement, du droit, de la fiscalité ni aucun autre conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. Ce document ne remplace pas les services ou conseils professionnels et ne devrait pas être utilisé pour prendre des décisions ou mettre en œuvre des mesures susceptibles d'avoir une incidence sur vos finances ou votre entreprise. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise ou sur vos finances, vous devriez consulter un conseiller professionnel reconnu.

Ni Deloitte Touche Tohmatsu, ni aucun de ses cabinets membres ou leurs sociétés affiliées respectives, ne pourront être tenus responsables à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2011 Deloitte Touche Tohmatsu

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres.