



Une vision claire des IFRS

Aller de l'avant dans un monde IFRS
Guide pratique de mise en œuvre

IFRS 11 – Partenariats

Table des matières

Aperçu	2
Champ d'application et termes clés	3
Classement : quels sont vos droits et vos obligations	4
Transition	8
Informations à fournir	10
En conclusion	12
Mise en œuvre : trois étapes pour se conformer à l'IFRS 11	14
Personnes-ressources	16

Nous vous offrons clarté et perspective



Compte tenu du fait que le processus d'adoption des IFRS s'est terminé très récemment, les entités canadiennes seront étonnées d'apprendre qu'un grand nombre de nouvelles normes importantes entreront en vigueur en 2013. Voici les normes clés devant obligatoirement être appliquées en 2013 : l'IFRS 10, *États financiers consolidés*; l'IFRS 11, *Partenariats*; l'IFRS 12, *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*; l'IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur* et l'IAS 19 (2011), *Avantages du personnel*. Cette liste ne comprend pas les modifications plus modestes apportées aux normes existantes telles que les modifications corrélatives apportées à l'IAS 27 (2011), *États financiers individuels* et à l'IAS 28 (2011), *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* découlant de l'émission de l'IFRS 10, de l'IFRS 11 et de l'IFRS 12.

La liste complète des normes nouvelles et modifiées et de leurs dates d'entrée en vigueur respectives se trouve dans notre site Web IAS Plus : www.iasplus.com/en/standards/standard3. Pour obtenir de l'information détaillée sur l'interprétation des diverses normes, visitez www.iasplus.com/en/standards/interpretations/interp1.

À propos de l'IFRS 11

La nouvelle norme IFRS 11 remplace l'IAS 31, *Participation dans des coentreprises* et la SIC 13, *Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs*. Le principal objectif de cette nouvelle norme est d'offrir un traitement comptable qui reflète adéquatement la nature véritable des intérêts économiques détenus par une entité. Le choix de méthode comptable prévu dans l'IAS 31 pour les entités contrôlées conjointement est remplacé par l'exigence de comptabiliser une participation en fonction de la nature des droits et des obligations d'un partenariat. Conformément à l'IFRS 11, les actifs et les passifs d'un véhicule contrôlé conjointement ne sont pas comptabilisés dans les états financiers d'une partie exerçant un contrôle conjoint à moins que les droits et les obligations relatifs à ces actifs et ces passifs n'incombent aux parties à l'accord plutôt qu'au véhicule. Pour les entités qui utilisaient auparavant la méthode de la consolidation proportionnelle pour les partenariats n'utilisant pas un véhicule distinct, les changements applicables seront moins importants.

L'équipe de Deloitte a élaboré le présent guide pour vous fournir des conseils clairs et pratiques sur l'IFRS 11. Nous consacrons une portion importante du guide à la question du classement, l'aspect de la norme qui devrait soulever le plus de questions de la part de nos clients.

En espérant que vous trouverez ce guide utile, je vous invite à communiquer avec moi ou l'un de mes collègues si vous avez besoin d'aide. Vous trouverez les coordonnées de nos personnes-ressources à la fin du document.

Ces normes nouvelles ou modifiées pourraient avoir une incidence importante sur certaines entités. Heureusement, les entreprises canadiennes ont récemment fait l'expérience de l'adoption des IFRS, ce qui les aidera à se conformer à ces nouvelles normes.

A handwritten signature in blue ink that reads "Karen".

Karen Higgins, FCPA, FCA
Directrice nationale des services de comptabilité

Aperçu

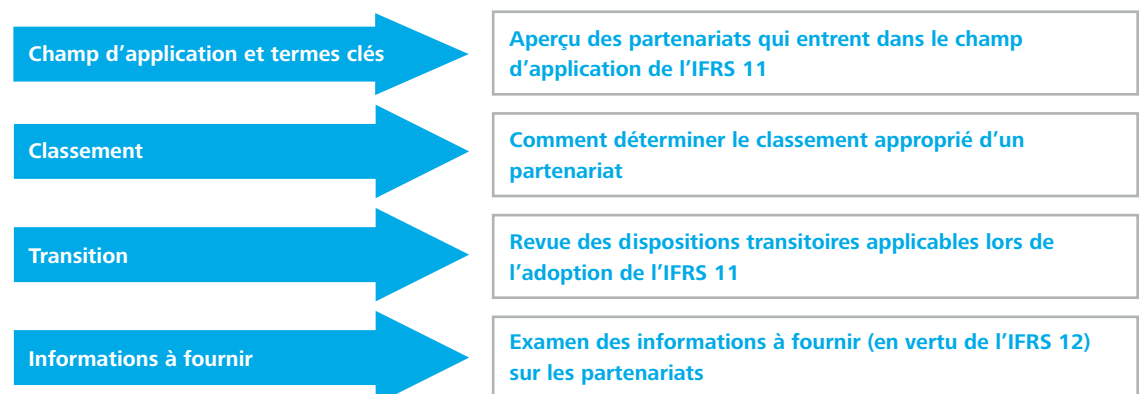
En mai 2011, l'IASB a publié la nouvelle norme sur les partenariats (IFRS 11), qui entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une entité peut décider d'appliquer de manière anticipée l'IFRS 11, en étant toutefois consciente qu'elle devra mettre en œuvre simultanément les nouvelles normes sur la consolidation (IFRS 10) et les informations à fournir (IFRS 12) ainsi que les normes révisées sur les états financiers individuels [IAS 27 (2011)] et la méthode de mise en équivalence [IAS 28 (2011)].

L'IFRS 11 repose sur le principe suivant : si une partie a des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs d'un partenariat, ce partenariat est considéré comme une « entreprise commune » et lesdits actifs et passifs (ou la quote-part appropriée de ces derniers) doivent être comptabilisés par les parties au partenariat. Si les parties à l'accord ont des droits sur l'actif net, le partenariat est considéré comme une coentreprise et assujéti à la méthode de la mise en équivalence énoncée dans l'IAS 28 (2011).

On prévoit qu'une partie détiendra rarement les droits et les obligations relatifs à un partenariat si un véhicule distinct est utilisé. En pratique, la plupart des véhicules opèrent une séparation juridique à l'accord qui, de façon générale, n'est pas annulée par les modalités d'un autre accord contractuel. Bien que ce soit le cas pour la majorité des

accords assortis d'un véhicule distinct, il arrivera qu'un tel partenariat soit considéré comme une entreprise commune. Ce sera notamment le cas quand un véhicule est conçu expressément pour combler un besoin particulier des parties au partenariat et qu'il comble essentiellement ce besoin plutôt que de porter sur une activité commerciale de quelque nature que ce soit avec des tiers. Nous approfondirons cette question dans la section « Quels sont les "autres faits et circonstances"? » du présent guide.

Il sera parfois difficile d'appliquer les principes de l'IFRS 11 au large éventail de partenariats qui existent au Canada. En prévision de ces difficultés, nous vous fournissons un sommaire de certains des aspects clés de la norme dans quatre sections distinctes et concises.



Notre guide se termine par le tableau « Trois étapes pour se conformer à l'IFRS 11 » qui présente les étapes que nous vous recommandons de suivre pour recueillir l'information, évaluer l'incidence et assurer la transition vers l'IFRS 11.

Champ d'application et termes clés

Bien que la terminologie de l'IFRS 11 soit différente de celle de l'IAS 31, l'objet de ces deux normes demeure le même : la comptabilisation des participations sous contrôle conjoint. L'exemption relative au champ d'application prévue dans l'IAS 31 est également intégrée à l'IFRS 11 sous forme d'exemption relative à l'évaluation (voir le tableau ci-dessous).

Dispositions de l'IFRS 11	Nos commentaires
<ul style="list-style-type: none">• L'IFRS 11 s'applique à toutes les entités qui sont parties à un partenariat.• L'IAS 31 offrait une exemption pour les organismes de capital-risque, les fonds communs de placement et les sociétés d'investissement à capital variable (IAS 31.1). Ces entités ne sont pas exclues du champ d'application de l'IFRS 11, mais elles sont admissibles à une exemption d'évaluation.	<ul style="list-style-type: none">• Le champ d'application de la norme est substantiellement le même que celui de l'IAS 31, mais il est défini avec de nouveaux termes. L'IAS 31 utilisait le terme « coentreprise » pour désigner un accord à contrôle conjoint. Dans l'IFRS 11, le terme « coentreprise » est remplacé par « partenariat ».• L'IAS 28 (2011) comprend maintenant une exemption d'évaluation pour les partenariats concernant des organismes de capital-risque, des fonds communs de placement et d'autres entités répondant aux critères d'exemption énoncés au paragraphe 1 de l'IAS 31. Cette exemption d'évaluation devrait permettre à la plupart des entités jadis exclues du champ d'application de l'IAS 31 de continuer à comptabiliser à la juste valeur leurs participations dans des entités contrôlées conjointement.
<ul style="list-style-type: none">• Un partenariat est une entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.• Il y a contrôle conjoint lorsque le partage du contrôle est contractuellement convenu et que les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.	<ul style="list-style-type: none">• À l'instar de l'IAS 31, l'IFRS 11 traite des accords dans lesquels deux entités ou plus s'unissent pour une raison précise et exercent un contrôle conjoint. Dans la plupart des cas, les modalités de l'accord sont établies sous forme de contrat écrit (ou l'équivalent) indiquant l'objet et l'activité du partenariat et le processus décisionnel conjoint.• La nouvelle définition du contrôle conjoint est harmonisée avec celle du contrôle de l'IFRS 10, et les directives de l'IFRS 10 sur ce que l'on doit considérer comme des activités pertinentes s'appliquent également à la définition du contrôle conjoint dans l'IFRS 11. Par conséquent, les entités canadiennes devront peut-être réévaluer si elles exercent ou non un contrôle conjoint en vertu des définitions et directives révisées de l'IFRS 10 et de l'IFRS 11.

« Les nouvelles normes vont accroître les exigences de présentation de l'information financière [...] et obliger les entreprises à révéler la substance de leurs partenariats. »

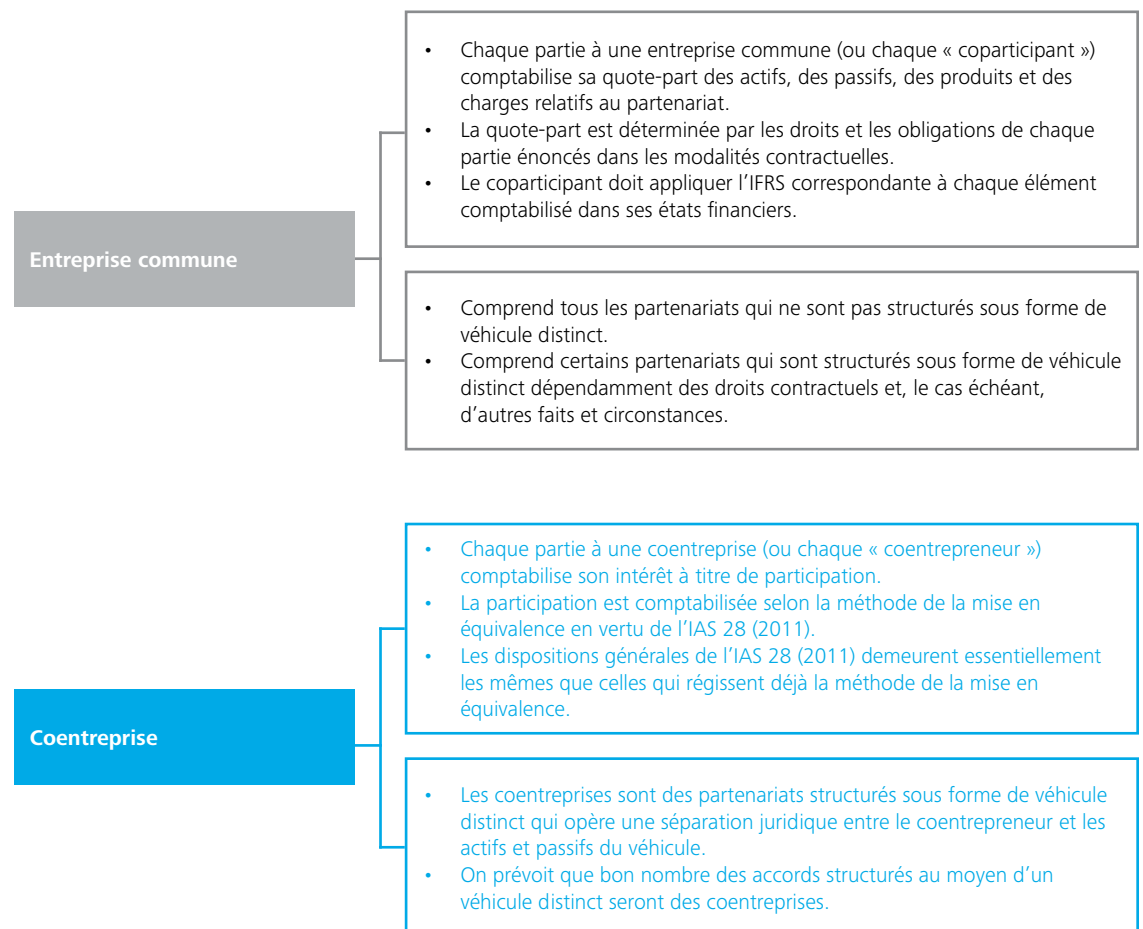
Sir David Tweedie, 16 juin 2011



Classement

Quels sont vos droits et vos obligations?

En vertu de l'IFRS 11, les partenariats doivent être classés dans l'une des deux catégories : les entreprises communes et les coentreprises. Les attributs de chaque type de partenariat sont résumés ci-dessous.



Le classement est un élément essentiel de l'IFRS 11, car il détermine la comptabilisation. Le classement repose sur une évaluation des droits et des obligations qu'une entité détient relativement à un accord; le choix de méthode comptable de l'IAS 31 a été éliminé. Quand une entité a des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs, ces droits et obligations sont comptabilisés conformément aux IFRS applicables comme tout autre actif ou passif. Inversement, quand une entité ne détient pas de tels droits et obligations, mais qu'elle a une participation dans un véhicule, cette participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. Au Canada, on prévoit que bon nombre des partenariats structurés sous forme de véhicules (mais pas tous) seront considérés comme des coentreprises, car la substance de l'accord est telle que le véhicule distinct (une société en nom collectif, une société par actions, etc.) lui confère une protection juridique. Dans certains cas, l'objectif et la structure de l'accord seront tels que l'on utilisera un véhicule explicitement pour limiter les risques auxquels les parties à l'accord s'exposent. Par conséquent, c'est le véhicule qui détiendra les actifs et les passifs, et non les parties à l'accord.

Comparaison avec la méthode de la consolidation proportionnelle

Comme nous venons de l'expliquer, le traitement comptable d'une entreprise commune exige que l'entité (ou le coparticipant) comptabilise ses actifs, ses passifs, ses produits et ses charges relatifs à l'entreprise commune, ou leur quote-part de ceux-ci. Tous ces éléments sont comptabilisés conformément aux IFRS applicables à chacun d'eux. Par exemple, une participation dans une immobilisation corporelle est comptabilisée conformément à l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, et les produits de la vente de la production visée par l'accord sont comptabilisés conformément à l'IAS 18, *Produits des activités ordinaires*. Le fondement des conclusions (BC38-BC40) de l'IFRS 11 fournit une comparaison entre ce modèle et la méthode de la consolidation proportionnelle de l'IAS 31. L'IFRS 11 accorde plus d'importance aux droits et aux obligations d'une entité en vertu d'un accord contractuel qu'au pourcentage de sa participation dans une entreprise

commune. Selon l'IFRS 11, le pourcentage comptabilisé doit être déterminé en fonction du droit (aux actifs) et des obligations (au titre des passifs) établis dans les modalités contractuelles. Dans certains cas, ce pourcentage peut être différent du pourcentage de participation ce qui pourrait nécessiter une analyse supplémentaire afin de déterminer la base d'évaluation qu'il convient d'utiliser en vertu de l'accord contractuel.

La question de l'unité de comptabilisation : jusqu'où faut-il aller?

Afin de classer un accord de façon appropriée, il faut d'abord se demander à quel niveau de détail (ou de regroupement) on doit réaliser l'analyse. L'IFRS 11 indique que les partenariats doivent être analysés en fonction de l'activité sur laquelle les parties ont convenu d'exercer un contrôle conjoint. L'application de ce concept « d'activité » peut être assez simple dans bien des cas, par exemple quand le partenariat entreprend une seule activité qui est exécutée entièrement au moyen d'un seul véhicule. Toutefois, la détermination de l'unité de comptabilisation est parfois plus ardue. La norme ne définit pas ce qui est considéré comme une activité. Dans les cas où plusieurs véhicules existent ou plusieurs activités sont exécutées au moyen d'un seul véhicule, la détermination du niveau d'analyse approprié peut être plus complexe. En l'absence de directives sur cette question, on recommande de s'adresser à un conseiller professionnel.

Partenariats non structurés sous forme de véhicule distinct

La norme dicte une règle claire concernant les partenariats qui ne sont pas structurés sous forme de véhicule distinct. Tous ces accords sont classés comme des entreprises communes. L'IASB estime que dans certains cas, un accord peut annuler les droits (risques) liés à la détention d'actifs (création de passifs), mais que ces situations sont plutôt rares; par conséquent, la norme ne prévoit aucune exception à l'exigence de comptabiliser la quote-part des actifs et des passifs des parties à un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct.

Partenariats structurés sous forme de véhicule distinct

Pour les partenariats structurés sous forme de véhicule distinct, la norme prévoit une évaluation qu'une entité est tenue d'appliquer afin de classer ces accords (IFRS 11.B33). Cette évaluation pose dans un ordre précis trois questions spécifiques et ciblées afin de déterminer si les parties ont des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs.

Si une réponse positive (indiquant que ces droits et obligations existent) est donnée à l'une ou l'autre de ces questions, le partenariat sera considéré comme une entreprise commune et il ne sera pas nécessaire de répondre à la question suivante. Une réponse négative à l'une des questions ne permet pas de classer le partenariat dans l'une ou l'autre des catégories, et il faudra passer à la question suivante de l'évaluation.

Étape	Oui	Non	Considérations
<p>Étape 1 Forme La forme juridique du véhicule distinct confère-t-elle aux parties des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'entreprise?</p>	Dans l'affirmative, le partenariat est considéré comme une entreprise commune.	Dans la négative, obtenir plus d'information en répondant à la question suivante.	Habituellement, la réponse à cette question sera « non », car au Canada, la grande majorité des véhicules, tels que les sociétés en nom collectif et les sociétés par actions, opèrent une séparation juridique entre les parties à l'accord et les actifs ou passifs détenus par le véhicule. Dans certains cas, le véhicule a été créé précisément dans le but de protéger les parties contre les risques de responsabilité excessive. Dans d'autres cas, le fait que la distinction existe n'est peut-être pas la principale raison qui motive l'utilisation du véhicule; par exemple, des considérations fiscales peuvent avoir motivé ce choix de structure. Peu importe la raison, on doit se concentrer à cette étape sur les droits et les obligations découlant de la forme juridique. Cependant, les intentions et les objectifs des parties en ce qui concerne l'accord peuvent être pertinents pour l'étape 3 portant sur les autres faits et circonstances .
<p>Étape 2 Modalités contractuelles Les stipulations de l'accord contractuel précisent-elles que les parties ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'entreprise?</p>	Dans l'affirmative, le partenariat est considéré comme une entreprise commune.	Dans la négative, obtenir plus d'information.	Selon notre expérience, la réponse à cette question est souvent, mais pas toujours, « non » en raison de la nature et de la forme des partenariats canadiens. Toutefois, dans certains cas, les stipulations de l'accord contractuel peuvent être si précises qu'elles inversent l'effet de la séparation juridique qui serait autrement produite par le ou les véhicules distincts. On trouve un exemple d'application de cette règle au paragraphe B26 de l'IFRS 11, exemple 4.

Étape	Oui	Non	Considérations
<p>Étape 3 Autres faits et circonstances Les parties ont-elles conçu l'entreprise de sorte que ses activités visent principalement à fournir aux parties la production générée ET qu'elle dépend systématiquement des parties pour le règlement des passifs relatifs aux activités réalisées par l'intermédiaire de l'entreprise?</p>	Dans l'affirmative, le partenariat est considéré comme une entreprise commune.	Dans la négative, le partenariat est considéré comme une coentreprise.	Certains accords et véhicules sont conçus et établis dans le but précis de fournir une forme quelconque de production aux parties. Les principaux « clients » sont les parties à l'accord; en achetant pratiquement toute la production, ils fournissent les flux de trésorerie nécessaires au règlement des passifs. L'étape 3 vise à identifier les accords ayant un objectif et une structure de cette nature. À cette étape de l'évaluation, l'examen de l'objectif et de la structure de l'accord est utile pour le classement et peut l'emporter sur la conclusion à laquelle on arriverait si l'on en considérait uniquement la forme et les modalités contractuelles. Le paragraphe B32 de l'IFRS 11, exemple 5, illustre la façon dont l'étape 3 doit être appliquée dans la pratique.

Quels sont les « autres faits et circonstances »?

L'IFRS 11 ne définit pas explicitement les « autres faits et circonstances », mais cette étape de l'évaluation permet de traiter les situations dans lesquelles, nonobstant la forme juridique, les parties à l'accord ont néanmoins des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs. Il s'agit d'une étape neutre du processus qui ne vise pas à inclure ou à exclure un accord d'un classement particulier, mais plutôt à assurer la transparence et à représenter fidèlement la participation d'une entité dans un accord. Les types d'accord visés par cet aspect des directives présentent généralement les caractéristiques suivantes :

- L'objectif et la structure de l'accord visent à fournir une production aux parties à l'accord.
- Pratiquement toutes les ventes de l'entreprise sont faites aux parties (dans certains cas, l'accord interdit la vente à des tiers).
- Par conséquent, les parties à l'accord sont pour ainsi dire la seule source de flux de trésorerie finançant l'entreprise.

Dans les faits, pour certains accords conclus au Canada, il sera probablement impossible d'affirmer avec certitude s'ils correspondent ou non au type considéré par l'IASB lors de l'élaboration des directives sur les « autres faits et circonstances ». Par exemple, la vente à des tiers pourrait jusqu'à un certain point aller à l'encontre du critère « pratiquement toutes les ventes », et l'introduction de la dette d'un tiers fera en sorte qu'il sera plus difficile d'affirmer que les parties sont pour ainsi dire la seule source de flux de trésorerie contribuant à la poursuite des activités. Dans de tels cas, il est nécessaire de prendre du recul et de déterminer si les actifs et les passifs appartiennent aux parties à l'accord (ce qui impose leur comptabilisation) ou au véhicule. Voilà un autre aspect où le recours à un conseiller professionnel est recommandé. Il importe également de souligner ici l'effet de l'alinéa 7c) de l'IFRS 12, qui exige explicitement la divulgation des jugements importants qui ont été faits pour déterminer si le partenariat est une entreprise commune ou une coentreprise. Quelle que soit la conclusion, on doit présenter le raisonnement sous-jacent.

Transition

Les dispositions transitoires, incluses dans l'annexe C de l'IFRS 11 et modifiées en juin 2012, sont relativement détaillées et peuvent faciliter quelque peu l'application initiale de la norme.

La norme doit être mise en application de façon rétrospective, mais l'exigence de fournir des informations comparatives ajustées s'applique uniquement à l'exercice qui précède immédiatement la date de la première application d'IFRS 11. Par exemple, une entité canadienne qui adopte l'IFRS 11 le 1^{er} janvier 2013 doit, dans ses premiers états financiers annuels, présenter trois états de la situation financière (c. à-d. au 1^{er} janvier 2012, au 31 décembre 2012 et au 31 décembre 2013) et deux de chacun des autres états. Dans la mesure où des données comparatives supplémentaires sont fournies au-delà des exigences

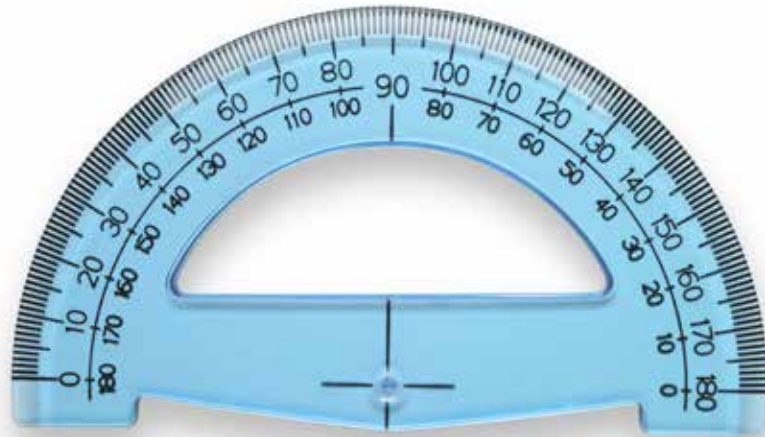
minimales de la norme, l'entité a le choix d'utiliser ou non des données ajustées pour l'application de l'IFRS 11.

Les dispositions visant la transition de la méthode de la consolidation proportionnelle vers la méthode de la mise en équivalence contribuent particulièrement à alléger la tâche du préparateur et permettent d'établir un solde d'ouverture au « coût présumé », c'est-à-dire d'utiliser comme point de départ l'ensemble des soldes individuels préexistants. Un résumé des principales caractéristiques des dispositions transitoires est fourni ci-dessous.

IFRS 11 – Transition

Aspect de la transition	Exigence
Transition de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence (coentreprises)	<ul style="list-style-type: none">Le solde d'ouverture de la participation doit être déterminé au début de la période qui précède immédiatement. Le solde au coût présumé est établi en fonction de l'ensemble des valeurs comptables auparavant comptabilisées selon la méthode de la consolidation proportionnelle.On doit affecter le goodwill à la participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence dans les cas où le goodwill était auparavant rattaché à une unité génératrice de trésorerie plus importante ou à un groupe d'unités génératrices de trésorerie incluant la participation comptabilisée selon la méthode de la consolidation proportionnelle. On doit réaliser une évaluation des indicateurs de dépréciation et, au besoin, un calcul de la dépréciation pour le coût présumé de la participation (y compris, le cas échéant, le goodwill) en vertu de l'IAS 28 (2011) au début de la période qui précède immédiatement.Une ventilation des actifs et des passifs qui sont maintenant inclus dans ce solde de participation unique doit être fournie pour toutes les périodes présentées (y compris le solde d'ouverture).

Les dispositions visant la transition de la méthode de la consolidation proportionnelle vers la méthode de la mise en équivalence contribuent particulièrement à alléger la tâche du préparateur et permettent d'établir un solde d'ouverture au « coût présumé », c'est-à-dire d'utiliser comme point de départ l'ensemble des soldes individuels préexistants.



Aspect de la transition

Transition de la méthode de la mise en équivalence à la comptabilisation des actifs et des passifs

Exigence

- Les soldes d'ouverture doivent être déterminés au début de la période qui précède immédiatement. Pour ce faire, on doit appliquer de façon rétrospective la norme à partir de la date d'entrée en vigueur du contrôle conjoint.
- Lors de la détermination des valeurs d'ouverture, la norme exige que la quote-part de la participation de l'entité dans chacun des actifs et des passifs soit déterminée conformément à l'accord contractuel. Les valeurs comptables initiales sont séparées de la valeur comptable de la participation et la participation préexistante est décomptabilisée.
- Toute différence entre la valeur comptable de la participation antérieure et les nouvelles valeurs déterminées doit être traitée comme suit :
 - déduite du goodwill, si la valeur comptable nette des actifs et des passifs identifiés (y compris, le cas échéant, le goodwill) est supérieure à la participation décomptabilisée et la différence restante, le cas échéant, doit être portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués;
 - portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués, si la valeur comptable nette des actifs et des passifs identifiés (y compris, le cas échéant, le goodwill) est inférieure à la participation décomptabilisée.
- On doit procéder à un rapprochement entre la participation décomptabilisée et les actifs et les passifs comptabilisés.
- La directive transitoire indique spécifiquement que l'exemption en ce qui a trait à la comptabilisation initiale prévue dans l'IAS 12, *Impôts sur le résultat* ne s'applique pas; par conséquent, les entités devront prendre en compte et comptabiliser les conséquences sur l'impôt différé des actifs et des passifs comptabilisés au moment de l'application de l'IFRS 11.

Autres aspects de la transition

- On ne trouve aucune directive explicite concernant la transition de la méthode de la consolidation proportionnelle à la comptabilisation d'une entreprise commune dans l'IFRS 11. On présume donc que les exigences d'application rétrospective de la norme s'appliqueront, et que toutes les différences observées au moment de l'application initiale seront comptabilisées dans les résultats non distribués et accompagnées d'une explication dans la note connexe. Comme nous l'avons expliqué dans la section « Comparaison avec la méthode de la consolidation proportionnelle », il est possible que des différences soient observées pour les entités participant à un partenariat auquel s'applique cette situation transitoire.

Informations à fournir sur les partenariats

L'IFRS 12 énonce les exigences d'information relatives aux intérêts détenus dans d'autres entités, y compris ceux qui sont visés par l'IFRS 11. Plus particulièrement, ces exigences s'appliquent à une entité qui détient des intérêts dans un ou plusieurs des éléments suivants : des filiales, des partenariats, des entreprises associées et des entités structurées non consolidées.

La norme est conçue pour assurer que, dans la mesure du possible, l'information sur les intérêts détenus par une entité soit fournie de façon transparente. Ainsi, peu importe si une participation est consolidée ou, dans le cas d'un contrôle conjoint, si la quote-part des actifs et des passifs est comptabilisée dans l'état de la situation financière, la nature de la participation et les risques découlant de cette participation auxquels l'entité s'expose sont communiqués aux utilisateurs des états financiers. Pour les coentreprises qui ont précédemment été comptabilisées selon la méthode de la consolidation proportionnelle, tout risque de perte d'information doit être compensé en se conformant aux exigences d'information énoncées dans l'IFRS 12.

L'objectif explicite de l'IFRS 12 est d'obliger une entité à fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de ses intérêts dans d'autres entités, les risques liés à ces intérêts ainsi que leurs incidences sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Ces objectifs sont atteints par des exigences d'information réparties dans deux catégories :

- Informations sur les hypothèses et les jugements concernant les intérêts détenus dans d'autres entités.
- Informations sur les intérêts détenus.

La norme exige que des informations additionnelles soient fournies dans les cas où l'objectif global de la norme n'est pas complètement atteint par l'application des exigences d'information explicites de l'IFRS 12. On doit exercer son jugement pour déterminer dans quelle mesure de telles informations additionnelles sont nécessaires.

Informations sur les hypothèses et les jugements

L'IFRS 12 exige explicitement qu'une entité fournisse des informations qualitatives sur les hypothèses et les jugements sur lesquels elle s'est basée pour déterminer la nature de ses intérêts dans une autre entité. Ces exigences s'ajoutent à celles plus générales de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, qui vise de façon plus large les informations à fournir sur les hypothèses et les jugements importants.

Dans le contexte d'un partenariat, l'IFRS 12 vise explicitement les hypothèses et les jugements liés à :

- la détermination de l'existence ou non d'un contrôle conjoint sur une autre entreprise;
- le classement d'un partenariat structuré sous forme de véhicule distinct, soit dans la catégorie des entreprises communes, soit dans celle des coentreprises.

Le présent guide fournit une quantité raisonnable de renseignements sur le classement et démontre que la décision prise au sujet du classement n'est pas toujours claire. Les exigences d'information de l'IFRS 12 visent à s'assurer que l'utilisateur des états financiers sera informé du processus décisionnel de la direction et des raisons pour lesquelles la décision concernant le classement est considérée comme appropriée.

Par conséquent, les entités doivent porter une attention particulière à l'obligation de déterminer quels sont les partenariats ayant nécessité un degré élevé de jugement ainsi que la manière dont les conclusions finales sont étayées et d'en faire part aux utilisateurs des états financiers.

Informations sur les intérêts détenus dans un partenariat

L'IFRS 12 traite des informations à fournir concernant les différents intérêts qu'une entité pourrait détenir dans une autre entité. À cet égard, elle comprend des directives précises concernant les informations à fournir sur les intérêts détenus dans des partenariats et des entreprises associées. Ces informations, qui sont tant qualitatives que quantitatives, visent à communiquer des éléments

pertinents sur les intérêts détenus qui ne seraient pas autrement communiqués dans les états financiers de base. La norme précise des dispositions additionnelles au sujet des informations à fournir pour les coentreprises, qui visent à fournir de l'information à laquelle les utilisateurs n'ont plus accès une fois que l'entité a abandonné la méthode de la consolidation proportionnelle. On trouve un résumé des informations à fournir dans le tableau ci-dessous.

Nature des informations	Informations sur les entreprises communes ET les coentreprises	Informations additionnelles à fournir pour les coentreprises seulement
Nature, étendue et incidences financières des intérêts d'une entité dans un partenariat	<ul style="list-style-type: none">• Nom• Nature de la relation avec le partenariat (lien entre les activités du partenariat et celles de l'entité présentant l'information financière)• Établissement principal et pays de constitution• Pourcentage des titres de participation (ou des actions préférentielles avec droit de participation) et pourcentage des droits de vote détenus	<ul style="list-style-type: none">• Base d'évaluation : méthode de la mise en équivalence ou de la juste valeur. Si la méthode de la mise en équivalence est utilisée, on doit également divulguer la juste valeur s'il existe un prix coté sur un marché actif.• Informations financières résumées
Risques associés aux intérêts d'une entité dans des coentreprises	<ul style="list-style-type: none">• Aucune information additionnelle à fournir (puisque l'entité comptabilise sa quote-part des actifs et des passifs conformément aux IFRS applicables, elle a déjà fourni cette information).	<ul style="list-style-type: none">• Informations distinctes sur les engagements liés à la coentreprise• Informations distinctes sur les passifs éventuels relatifs à la coentreprise

La norme précise des dispositions additionnelles au sujet des informations à fournir pour les coentreprises, qui visent à fournir de l'information à laquelle les utilisateurs n'ont plus accès une fois que l'entité a abandonné la méthode de la consolidation proportionnelle.

En conclusion

Le présent guide vous donne une idée générale des principaux changements apportés à la norme et de leurs effets possibles sur votre entité. Vous pouvez passer de la parole aux actes maintenant que vous avez un aperçu des effets de ces changements et de l'attention que vous devez y accorder.



Pour vous aider à entreprendre cette démarche, nous vous fournissons une liste de contrôle à la page suivante. Cette liste énumère les étapes logiques à suivre pour réussir la mise en œuvre de l'IFRS 11.

Soulignons que ce guide a délibérément été rédigé sous forme condensée et qu'il ne remplace pas la norme ni ne permet de résoudre les problèmes complexes que votre entité pourrait avoir. Cependant, il devrait vous permettre de déterminer si votre entité a besoin de soutien supplémentaire et, le cas échéant, dans quels domaines.

Rappelons qu'au moment d'appliquer une norme nouvelle ou modifiée, les dispositions sont applicables dès la première période intermédiaire comprise dans la période annuelle durant laquelle la norme entre en vigueur; dans le cas qui nous occupe, cela correspond à la période se terminant le 31 mars 2013 pour les entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile. En outre, les émetteurs assujettis canadiens devront, pour la plupart, présenter un troisième état de la situation financière en date du début de la période comparative la plus récente en vertu du Règlement 51-102 sur les obligations d'information continue, qui exige que cet état soit inclus au moment de la mise en application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable. La présentation d'un troisième état de la situation financière (c.-à-d. au 1^{er} janvier 2012 pour les entités dont l'exercice correspond à l'année civile et qui adoptent l'IFRS 11 en 2013) fait également partie des exigences relatives aux états financiers annuels de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*. Des facteurs liés à l'importance relative peuvent, dans certains cas, faire en sorte que le troisième état de la situation financière ne soit pas nécessaire, par exemple lorsque la norme n'a aucune incidence sur l'entité pour toutes les périodes présentées.

Mise en œuvre

Trois étapes pour se conformer à l'IFRS 11

La mise en œuvre exige que vous passiez de la parole aux actes en trois étapes : obtenir de l'information, évaluer l'incidence et assurer la transition. Vous trouverez ci-après un résumé qui vous aidera à vous conformer à l'IFRS 11. Il vous faudra peut-être un certain temps pour vous familiariser avec les nouvelles exigences comptables relatives aux partenariats, mais nous espérons que le présent guide vous permettra de mieux comprendre les dispositions de l'IFRS 11 et leur incidence sur votre entité.



Étape 1 Obtenir de l'information

Réunissez tous les renseignements dont vous avez besoin pour vous conformer à l'IFRS 11 – du texte de la norme jusqu'aux faits se rapportant à votre entité, en passant par la détermination préliminaire des ressources.

Étape 2 Évaluer l'incidence

Explorez les rouages de l'IFRS 11 et repérez les points de friction possibles pour votre entité. Passez en revue votre ancienne méthode et réfléchissez aux changements que vous devrez y apporter.

Étape 3 Assurer la transition à l'IFRS 11

Combinez l'information obtenue et les décisions prises lors des deux premières étapes afin de mettre en œuvre la nouvelle norme.

Points à considérer

- Réunissez tous les accords contractuels relatifs à des partenariats (y compris toutes les modifications subséquentes).
- Localisez tous les exposés de position concernant les accords contractuels en vertu de l'IAS 31 (ou des PCGR du Canada en vigueur avant l'adoption des IFRS).
- Répertoirez les partenariats par type, par exemple :
 - Partenariats structurés sous forme de véhicule distinct.
 - Partenariats non structurés sous forme de véhicule distinct.
- Déterminez si d'autres distinctions pourraient être utiles à l'évaluation. Par exemple :
 - Structures juridiques communes établies avec des modalités contractuelles symétriques.
 - Accords selon lesquels la totalité ou la majeure partie de la production est acquise par les parties à l'accord.
 - Structures complexes pour lesquelles une évaluation plus détaillée a été nécessaire en vertu de l'IAS 31 et des PCGR du Canada.
- Regroupez les contrats par « type » tel qu'il est décrit à l'étape 1.
- Pour les accords structurés sous forme de véhicule distinct, réalisez l'évaluation et documentez-la en suivant l'approche en matière de classement énoncée au paragraphe B15 de l'IFRS 11 :
 - Évaluez la forme juridique.
 - Évaluez les stipulations de l'accord contractuel.
 - Évaluez les autres faits et circonstances s'il y a lieu.
- Si l'étape finale (faits et circonstances) est requise, déterminez si une consultation externe est nécessaire.
- Identifiez les jugements importants sur lesquels vous vous êtes basés lors du processus de classement afin de répondre aux exigences d'information de l'IFRS 12.
- Suivez toutes les exigences comptables découlant du classement :
 - Passage de la méthode de la consolidation proportionnelle à la mise en équivalence.
 - Passage de la méthode de la consolidation proportionnelle à la comptabilisation des actifs et des passifs.
 - Méthode de la mise en équivalence (avant et après).
 - Passage de la méthode de la mise en équivalence à la comptabilisation des actifs et des passifs.
- Évaluez les conséquences de tout changement comptable apporté en vertu de l'IFRS 11, par exemple les changements à faire en vertu d'autres normes (l'IAS 23, l'IAS 36, l'IAS 28, etc.).
- Déterminez les écritures requises à la transition et examinez les effets sur la période (comparative) précédente.
- Établissez un processus afin de vous conformer aux exigences d'informations à fournir de l'IFRS 12.
- Déterminez à quel moment vous mettrez en œuvre la norme (le 1^{er} janvier 2013 ou avant pour les entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile)¹.
- Rappelez-vous que l'application commence à la période comparative précédente et que, par conséquent, l'information financière (y compris les données comparatives) doit être présentée à compter du premier trimestre de 2013.
- N'oubliez pas de tenir compte de l'exigence relative au troisième état de la situation financière (état d'ouverture).
- Pour les entités dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile qui prévoient appliquer de manière anticipée l'IFRS 11, n'oubliez pas que vous devrez appliquer simultanément quatre autres normes.
- Divulgez l'incidence préliminaire dans les données financières précédant la mise en œuvre (IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*).
- Au besoin, communiquez les changements majeurs aux autres parties prenantes.

Ressources

- Internes : service de fiscalité et service juridique
- Externes : auditeurs
- Troisième trimestre de 2012 : mise à jour technique trimestrielle sur les IFRS – Évoluer dans un monde IFRS
- Pleins feux sur les IFRS – L'IASB publie des modifications des dispositions transitoires des IFRS 10, 11 et 12; Pleins feux sur les IFRS – L'IASB publie une nouvelle norme sur les partenariats mai 2011

Personnes-ressources

Nick Capanna
514-393-5137
ncapanna@deloitte.ca

Kerry Danyluk
416-775-7183
kdanyluk@deloitte.ca

Lida Frydrychova
403-503-1323
lfrydrychova@deloitte.ca

Clair Grindley
416-601-6034
clgrindley@deloitte.ca

Karen Higgins
416-601-6238
khiggins@deloitte.ca

Chris Johnston
403-267-0675
chrjohnston@deloitte.ca

An Lam
416-874-4386
alam@deloitte.ca

Joe Read
604-640-4930
josread@deloitte.ca

Martin Roy
416-601-5679
mroy@deloitte.ca

Maryse Vendette
514-393-5163
mvendette@deloitte.ca

Notes en fin de texte

- 1 Les entités qui entretiennent des relations avec une ou plusieurs entités de l'Union européenne (UE) doivent prendre note que les IFRS visant les entités assujetties aux lois de l'UE ne peuvent pas être appliquées tant que l'UE n'a pas adopté chacune de ces normes. Au moment de la rédaction du présent document, l'IFRS 11 n'avait pas encore été adoptée par l'UE et ne devrait entrer en vigueur qu'en 2014. Par conséquent, il sera important de s'assurer que des procédures adéquates sont mises en œuvre pour permettre l'application de l'IFRS 11 dans les délais prévus pour tous les états financiers canadiens.

www.deloitte.ca

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte LLP, société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Au Québec, Deloitte exerce ses activités sous l'appellation Deloitte s.e.n.c.r.l., une société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois du Québec.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, 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 Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

La présente publication ne contient que des renseignements généraux et ne prétend pas être exhaustive ni fournir des conseils ou services dans les domaines de la comptabilité, des affaires, des finances, des placements, du droit et de la fiscalité ni d'autres conseils ou services professionnels. Elle ne remplace pas des conseils ou services professionnels et ne doit pas servir de base à une décision ou une mesure susceptible d'avoir des répercussions sur votre entreprise. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise, vous devriez consulter un conseiller qualifié.

Bien que tout soit mis en œuvre pour assurer l'exactitude de l'information contenue dans la présente publication, aucune garantie ne peut être donnée à cet égard, et ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni aucune entité apparentée n'assume de responsabilité envers quelque personne physique ou morale que ce soit s'appuyant sur cette information. L'utilisation de l'information est donc aux risques de l'utilisateur.