

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

Comparaison entre les NCECF et les IFRS

Partenariats et entreprises associées

La présente publication porte sur les principales différences entre les Normes internationales d'information financière (IFRS) et les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) en ce qui a trait aux partenariats et entreprises associées, notamment :

- le classement et l'évaluation des partenariats;
- la comptabilisation des entités émettrices sous influence notable;
- la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation (appelée « méthode de la mise en équivalence » dans les IFRS);
- la dépréciation;
- Les apports et les transactions entre l'investisseur (également appelé « entité détentrice » dans les NCECF) et l'entité émettrice;

Références

| NCECF | IFRS |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Chapitre 3056 - <i>Intérêts dans des partenariats</i> • Chapitre 3051 - <i>Placements</i> • Chapitre 3856 - <i>Instruments financiers</i> • NOC-18 - <i>Sociétés de placement</i> | <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 10 - <i>États financiers consolidés</i> • IFRS 11 - <i>Partenariats</i> • IAS 28 - <i>Participations dans des entreprises associées et des coentreprises</i> • IFRS 9 - <i>Instruments financiers</i> |

Survol des principales différences

Les IFRS et les NCECF comportent de nombreuses différences en ce qui concerne la comptabilisation des partenariats et des entreprises associées. Voici quelques exemples :

- Il existe trois types de partenariats selon les NCECF, mais seulement deux selon les IFRS.
- Les NCECF donnent à un investisseur qui a des intérêts dans une entreprise sous contrôle conjoint le choix de comptabiliser ceux-ci selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, ou encore de procéder à une analyse pour déterminer s'il détient un droit sur les éléments d'actif ou de passif ou sur l'actif net. En revanche, les IFRS exigent que les coentrepreneurs utilisent la méthode de la mise en équivalence (terme utilisé dans les IFRS pour désigner la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation).



Échelle des différences entre les NCECF et les IFRS



- Les NCECF permettent de comptabiliser les entités émettrices sous influence notable selon la méthode selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. En revanche, selon les IFRS, les entreprises associées doivent être comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, sauf dans de rares cas.

Définitions

Selon les deux référentiels comptables, un « partenariat » est un arrangement où deux investisseurs ou plus exercent un contrôle conjoint en vertu d'un accord contractuel. Cela dit, les IFRS fournissent plus de renseignements sur les modalités habituelles d'un accord contractuel.

| NCECF | IFRS |
|---|--|
| <p>L'accord contractuel qui lie les investisseurs peut prendre diverses formes. Ainsi, il peut être constaté par un contrat distinct conclu entre les investisseurs, mais il peut aussi, dans certains cas, être incorporé dans les statuts ou dans les règlements du partenariat. Quelle que soit sa forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et couvre des aspects tels que l'objet, les activités, la durée, les politiques et les procédures du partenariat, la répartition des titres de participation, le processus décisionnel, les apports en capital des investisseurs ainsi que le partage entre ces derniers de la production, des produits, des charges ou des résultats du partenariat.</p> <p>Les activités qui ne sont pas régies par un accord contractuel en bonne et due forme, mais qui, en substance, font l'objet d'un contrôle conjoint sont considérées comme des partenariats.</p> | <p>Un accord contractuel peut devenir exécutoire en vertu d'une entente écrite, de mécanismes légaux, de statuts ou d'un véhicule distinct.</p> <p>L'annexe B de l'IFRS 11 contient les modalités généralement comprises dans un accord contractuel, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> l'objectif, l'activité et la durée du partenariat; le mode de désignation des membres du conseil d'administration (ou organe de direction équivalent) du partenariat; le processus décisionnel : les questions nécessitant la prise de décisions de la part des parties, les droits de vote des parties et le niveau de soutien requis sur ces questions (le processus décisionnel défini dans l'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur l'entreprise); l'apport en capital ou les autres apports exigés des parties; les modalités de partage des actifs, des passifs, des produits, des charges ou du résultat net relatifs au partenariat. |

Contrôle conjoint

Selon les deux référentiels, un partenariat implique nécessairement un contrôle conjoint; toutefois, cette notion n'est pas définie de la même façon. Selon les IFRS, le contrôle conjoint est fondé sur les principes de l'IFRS 10, alors que selon les NCECF, il faut se reporter aux lignes directrices du chapitre 3056. La définition de contrôle conjoint prévue dans les IFRS est plus large et comprend également la notion de contrôle conjoint de fait.

| NCECF | IFRS |
|--|--|
| <p>Le contrôle conjoint d'une activité économique est le pouvoir, exercé collégalement en vertu d'un accord contractuel à cet effet, de définir de manière durable les politiques stratégiques en matière d'exploitation, d'investissement et de financement relativement à cette activité.</p> <p>Un investisseur qui participe au contrôle conjoint d'un partenariat a le droit et la capacité de retirer des avantages économiques futurs des ressources du partenariat et assume les risques qui s'y rattachent. Ces</p> | <p>Le contrôle conjoint s'entend du partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une entreprise, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.</p> <p>Un investisseur contrôle une entité émettrice s'il détient le pouvoir sur celle-ci et est exposé ou a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec elle et qu'en outre, il a la capacité d'utiliser son pouvoir pour</p> |

| | |
|--|---|
| avantages économiques futurs comprennent normalement les rentrées nettes de fonds et autres retombées générées par le partenariat. Les risques corrélatifs comprennent normalement le risque de perte auquel le partenariat est exposé et le risque direct de perte auquel l'investisseur lui-même est exposé. | influer sur les rendements (au sens de l'IFRS 10) qu'il obtient du fait de ces liens. (Pour obtenir de plus amples renseignements sur la détermination du contrôle, consultez notre publication Comparaison entre les NCECF et les IFRS : Filiales et consolidations.) |
| Le chapitre 3056 n'aborde pas la notion de contrôle conjoint de fait. | Le contrôle conjoint de fait est fondé sur les mêmes principes de contrôle de fait que l'IFRS 10. Le contrôle conjoint de fait n'existe que si les deux parties sont tenues par contrat de voter ensemble sur les décisions concernant les activités pertinentes de l'entreprise. L'entité peut déterminer le contrôle conjoint de fait en se fondant sur la participation aux votes antérieurs, mais pas sur les résultats de vote antérieurs. |
| Le chapitre 3056 n'indique pas expressément de tenir compte des droits substantiels ou des droits de protection pour déterminer s'il existe un contrôle conjoint. Le chapitre 1591, <i>Filiales</i> , fournit des indications générales sur les droits de protection. | L'évaluation du contrôle conjoint de fait doit également tenir compte des droits substantiels et de protection, au sens de l'IFRS 10. |

Classement des partenariats

Les partenariats peuvent revêtir diverses formes et avoir différentes structures, notamment : société de personnes, colocation, société par actions, entreprise non constituée en société par actions, droits en copropriété. Une entité doit déterminer le type de partenariat auquel elle participe, cette information ayant une incidence sur la comptabilisation de la participation. Le classement d'un partenariat est fonction des droits et des obligations des parties à l'entreprise.

| NCECF | IFRS |
|--|--|
| Il y a trois types de partenariats : les activités sous contrôle conjoint, les actifs sous contrôle conjoint et les entreprises sous contrôle conjoint; | Il y a deux types de partenariats : les entreprises associées et les entreprises communes. |
| Les partenariats sont classés en fonction de leur forme juridique, des stipulations de l'accord contractuel et d'autres faits et circonstances. | Les deux référentiels comptables tiennent compte des mêmes facteurs pour évaluer les modalités de l'accord contractuel. Toutefois, les IFRS fournissent des directives plus poussées que les NCECF en ce qui concerne le classement d'un partenariat. |
| <p>Une entreprise sous contrôle conjoint est un arrangement qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre forme d'entreprise dans laquelle chaque investisseur détient une participation.</p> <p>Une entreprise sous contrôle conjoint peut donner à l'investisseur :</p> <ul style="list-style-type: none"> des droits sur les éléments d'actif et des obligations au titre des éléments de passif d'une entreprise sous contrôle conjoint; des droits sur l'actif net d'une entreprise sous contrôle conjoint. | <p>Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est une entreprise commune.</p> <p>Les IFRS stipulent qu'un partenariat pour lequel les actifs et les passifs relatifs à l'entreprise sont détenus dans un véhicule distinct peut être une coentreprise ou une entreprise, selon les droits et obligations des parties.</p> <p>Lorsque les parties ont structuré un partenariat sous forme de véhicule distinct, il leur faut évaluer si la forme juridique du véhicule distinct, les stipulations de l'accord contractuel et, s'il y a lieu, les autres faits et circonstances, leur confèrent (confèrent à l'investisseur) :</p> |

| | |
|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'entreprise (auquel cas celle-ci est une entreprise commune); ou des droits sur l'actif net de l'entreprise (auquel cas celle-ci est une coentreprise). |
| Une entreprise sous contrôle conjoint qui donne à l'investisseur des droits sur son actif net est similaire à une « coentreprise » au sens des IFRS. | Une coentreprise est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de celle-ci. Ces parties sont appelées « coentrepreneurs ». |
| L'exploitation d'activités sous contrôle conjoint donne lieu à l'utilisation d'éléments d'actif et d'autres ressources des investisseurs, sans impliquer la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre forme d'entreprise ni la mise en place d'une structure financière distincte des investisseurs. Chaque investisseur utilise ses propres immobilisations et gère ses propres stocks aux fins des activités du partenariat. L'investisseur demeure propriétaire de ses éléments d'actif et en conserve le contrôle. Il engage également ses propres charges et ses propres dettes et se procure le financement dont il a besoin, ce qui représente des obligations qui lui sont propres. Les salariés de l'investisseur peuvent mener les activités du partenariat parallèlement aux activités de même nature de l'investisseur. L'accord contractuel prévoit généralement un mode de partage entre les investisseurs des produits tirés de la vente des biens et services du partenariat et des charges engagées en commun. | <p>Une entreprise commune est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci. Ces parties sont appelées « coparticipants ».</p> <p>Comme il a été mentionné plus tôt, un partenariat pour lequel les actifs et les passifs relatifs à l'entreprise sont détenus dans un véhicule distinct peut être une coentreprise ou une entreprise commune, selon les droits et obligations des parties.</p> <p>Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est nécessairement une entreprise commune.</p> <p>Les IFRS ne font aucune distinction entre les activités sous contrôle conjoint et les actifs sous contrôle conjoint.</p> |
| Certains partenariats impliquent le contrôle conjoint, par les investisseurs, d'un ou de plusieurs éléments d'actif, dont ils sont souvent conjointement propriétaires, qui ont été fournis en apport au partenariat ou acquis pour celui-ci, et sont réservés à la réalisation de son objet. L'actif sous contrôle conjoint sert à procurer des avantages aux investisseurs. Chaque investisseur a droit à sa part de la production générée par l'actif et assume une part convenue des charges engagées. Cette forme de partenariat n'implique pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre forme d'entreprise, ni la mise en place d'une structure financière distincte des investisseurs. | |

États financiers des parties à un partenariat

L'investisseur comptabilise le partenariat en fonction du classement de celui-ci. La comptabilisation des partenariats selon les NCECF et selon les IFRS comportent certaines différences importantes.

| NCECF | IFRS |
|--|--|
| Dans le cas des activités sous contrôle conjoint, l'investisseur qui participe au contrôle conjoint doit comptabiliser : | Un coparticipant qui détient des droits contractuels sur les actifs et obligations de l'entreprise commune tout en exerçant un contrôle conjoint sur celle-ci doit |

| | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • dans son bilan, les éléments d'actif qu'il contrôle ainsi que les éléments de passif qu'il contracte; • dans son état des résultats, sa part des produits du partenariat et sa part des charges engagées par celui-ci. | comptabiliser les éléments suivants relativement à ses intérêts dans cette entreprise commune : <ul style="list-style-type: none"> • ses actifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement, le cas échéant; • ses passifs, y compris sa quote-part des passifs assumés conjointement, le cas échéant; • les produits qu'il a tirés de la vente de sa quote-part de la production générée par l'entreprise commune; • les charges qu'il a engagées, y compris sa quote-part des charges engagées conjointement, le cas échéant. |
| Dans le cas des actifs sous contrôle conjoint, l'investisseur qui participe au contrôle conjoint doit comptabiliser : <ul style="list-style-type: none"> • dans son bilan, sa part des éléments d'actif sous contrôle conjoint et sa part des éléments de passif qu'il a contractés conjointement avec les autres investisseurs relativement au partenariat; • dans son état des résultats, les produits tirés de la vente ou de l'utilisation de sa part de la production du partenariat, et sa part des charges engagées par le partenariat. | Un investisseur qui détient des droits contractuels sur les éléments d'actif et des obligations au titre des éléments du passif qui ont trait à l'entreprise commune, mais sans exercer un contrôle conjoint sur celle-ci, doit comptabiliser sa quote-part contractuelle des actifs, des passifs, des produits et des charges dans les états financiers individuels et consolidés, de même que dans ses propres états financiers distincts. |
| L'entité détentrice qui a des intérêts dans une entreprise sous contrôle conjoint doit adopter l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes : <ol style="list-style-type: none"> a) comptabiliser tous ces intérêts selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation; b) comptabiliser tous ces intérêts selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition; c) analyser tous ces intérêts pour déterminer s'ils représentent un droit sur l'actif net ou des droits sur les éléments d'actif et des obligations au titre des éléments de passif qui ont trait au partenariat, puis comptabiliser : <ol style="list-style-type: none"> i. tous les intérêts dans l'actif net d'une entreprise sous contrôle conjoint, selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation; ii. tous les intérêts qui représentent des droits sur les éléments d'actif et des obligations au titre des éléments de passif relatifs au partenariat conformément au traitement comptable des activités sous contrôle conjoint et des actifs sous contrôle conjoint, tel qu'il est expliqué ci-dessus. <p>L'entité détentrice doit comptabiliser <u>toutes</u> ses participations dans des entités sous contrôle conjoint selon la même méthode.</p> | Un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise à titre de participation selon la méthode de la mise en équivalence, sauf si l'entité est exemptée de l'application de cette méthode selon l'IAS 28 (voir la rubrique « Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation », ci-après). <p>Une partie qui participe à une coentreprise sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci doit comptabiliser ses intérêts dans l'entreprise selon l'IFRS 9, à moins qu'elle n'exerce une influence notable sur la coentreprise, auquel cas elle doit comptabiliser ses intérêts selon l'IAS 28.</p> |
| Les NCECF n'indiquent pas d'appliquer les principes relatifs aux regroupements d'entreprises lorsqu'une partie acquiert une participation dans des activités ou actifs sous contrôle conjoint qui répondent à la définition d'une entreprise. Le champ d'application du chapitre 1582, <i>Regroupements d'entreprises</i> , exclut les partenariats. | Lorsqu'une entité acquiert des intérêts dans une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise au sens de l'IFRS 3, <i>Regroupements d'entreprises</i> , elle doit appliquer, à concurrence de sa quote-part, tous les principes de comptabilisation des regroupements d'entreprises établis dans l'IFRS 3, et dans d'autres IFRS. Cette disposition s'applique aussi bien à l'acquisition des intérêts initiaux qu'aux acquisitions d'intérêts additionnels dans une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise. |

Influence notable

Selon les deux référentiels comptables, si un investisseur détient une participation inférieure à 20 % dans une entité émettrice, il est présumé ne pas exercer d'influence notable. En revanche, pour déterminer si un investisseur exerce une influence notable, il faut tenir compte de certains facteurs qualitatifs, par exemple une représentation au conseil d'administration, une participation à l'établissement des politiques, des opérations intersociétés significatives, l'échange de cadres ou la fourniture d'informations techniques. Le contrôle d'une entité émettrice par un investisseur n'exclut pas nécessairement qu'elle puisse être soumise à une influence notable par un autre investisseur.

| NCECF | IFRS |
|--|--|
| <p>Le champ d'application du chapitre 3051 inclut les participations dans des entités sous influence notable, de même que l'évaluation de certains autres placements qui ne sont pas des instruments financiers et la fourniture d'informations à leur sujet. Il inclut également les entités qui comptabilisent leurs filiales selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, ainsi que les investisseurs qui utilisent l'une ou l'autre de ces méthodes pour comptabiliser leur participation dans une entreprise sous contrôle conjoint.</p> <p>Le chapitre 3051 ne s'applique pas aux filiales, ni aux participations dans des partenariats, ni aux instruments financiers, ni aux placements détenus par des sociétés de placement.</p> | <p>L'IAS 28 s'applique à toutes les entités qui sont des investisseurs exerçant un contrôle conjoint ou une influence notable sur une entité émettrice (ou une coentreprise, selon le cas).</p> <p>L'IFRS 9 s'applique aux autres instruments financiers qui sont détenus dans une entreprise associée ou une coentreprise et auxquels la méthode de la mise en équivalence n'est pas appliquée. Ces instruments financiers comprennent tous les intérêts à long terme qui, en fait, constituent une partie de la participation nette de l'investisseur dans l'entreprise associée ou la coentreprise. L'investisseur applique IFRS 9 à ces intérêts à long terme avant d'appliquer l'IAS 28. Lorsqu'il applique IFRS 9, l'investisseur ne tient compte d'aucun ajustement apporté à la valeur comptable des intérêts à long terme en application de l'IAS 28¹.</p> |
| <p>Les termes <i>participation dans des entités sous influence notable</i> ou <i>satellite</i> désignent une relation où une entité peut exercer une influence notable sur les politiques stratégiques relatives aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement d'une entité émettrice sans toutefois la contrôler ou participer au contrôle conjoint de celle-ci.</p> | <p>Le terme <i>entreprise associée</i> désigne une relation où une entité a le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.</p> |
| <p>Le seul fait que l'entité détentrice ait 20 % ou plus des droits de vote dans l'entité émettrice ne signifie pas nécessairement qu'elle est en mesure d'exercer une influence notable.</p> | <p>Si l'investisseur détient, directement ou indirectement, 20 % ou plus des droits de vote dans l'entité émettrice, il est présumé exercer une influence notable, sauf s'il peut être démontré clairement que ce n'est pas le cas.</p> |
| <p>Les NCECF ne disent pas ce qui constitue des « droits de vote potentiels » aux fins de détermination d'une influence notable.</p> | <p>La détermination d'une influence notable tient compte de tous les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres entités, ainsi que de toutes les obligations contractuelles, sauf des intentions de la direction et de la capacité financière d'exercer ou de convertir ces droits. Cependant, la comptabilisation des capitaux propres est fondée sur les participations réelles seulement, non sur les droits potentiels.</p> |

¹ L'entité doit appliquer ces modifications rétrospectivement selon IAS 8 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, sauf dans certaines circonstances. Une application anticipée est permise.

Méthodes de comptabilisation

La comptabilisation des participations selon les NCECF et selon les IFRS comportent certaines différences importantes. Les IFRS stipulent que les participations doivent être comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, à quelques exceptions près, alors que les NCECF permettent de choisir entre la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition et la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation.

| NCECF | IFRS |
|---|---|
| <p>Une participation dans une entité sous influence notable doit être comptabilisée selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition et la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. L'entité détentrice doit comptabiliser toutes ses participations dans des entités sous influence notable selon la même méthode comptable qu'elle aura choisie.</p> <p>Lorsque les titres de capitaux propres de l'entité émettrice sont cotés sur un marché actif, le placement ne peut pas être comptabilisé selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition. À la place, il doit être comptabilisé selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation ou à son cours sur ce marché, les variations étant comptabilisées en résultat net.</p> | <p>Les entreprises associées doivent être comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, sous réserve des rares exceptions ci-dessous.</p> <p>Un investisseur n'est pas tenu d'appliquer la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise s'il est une société mère exemptée de la présentation d'états financiers consolidés ou si toutes les conditions suivantes sont réunies :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'investisseur est une filiale entièrement détenue, ou encore est une filiale partiellement détenue par une autre entité et ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont généralement pas habilités à voter, ont été informés qu'il n'applique pas la méthode de la mise en équivalence et ne s'y opposent pas. • Les instruments de dette ou de capitaux propres de l'investisseur ne sont pas négociés sur un marché organisé (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional). • L'investisseur n'a pas déposé, et n'est pas en voie de déposer, ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'une autre autorité de réglementation, aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé. • La société mère ultime ou une société mère intermédiaire de l'investisseur produit des états financiers mis à la disposition du public qui sont conformes aux IFRS, dans lesquels les filiales sont consolidées ou sont évaluées à la juste valeur par le biais du résultat net selon IFRS 10. |
| <p>Selon la NOC-18, une société de placement doit évaluer tous ses placements à la juste valeur, notamment ses participations dans des partenariats, des filiales ou des entités sous influence notable.</p> <p>Seules font exception à cette règle :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une participation conférant le contrôle sur une autre société de placement, lorsque la société de placement mère ne satisfait pas aux conditions pour la comptabilisation des placements de la filiale à la juste valeur (voir ci-après); • une participation dans une entreprise en exploitation qui fournit des services à la société de placement (par exemple, une société qui agit comme conseiller en placement). | <p>Lorsqu'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise est détenue par, ou détenue indirectement via, un investisseur qui est un organisme de capital-risque, un fonds commun de placement, une société d'investissement à capital variable ou une entité semblable telle qu'un fonds d'assurance lié à des placements, l'investisseur peut choisir d'évaluer la participation dans l'entreprise associée ou dans la coentreprise à la juste valeur par le biais du résultat net conformément à l'IFRS 9.</p> |

Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation

Bon nombre de procédures se prêtant à l'application de la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation sont similaires aux procédures de consolidation du chapitre 1601, *États financiers consolidés* et de l'IFRS 10, *États financiers consolidés*.

| NCECF | IFRS |
|--|---|
| <p>Selon le chapitre 3051, les placements sont d'abord comptabilisés au coût et ajustés par la suite afin d'inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> la part de l'entité détentrice au prorata des bénéfices postérieurs à l'acquisition de l'entité émettrice, calculée selon la méthode à la valeur de consolidation. Le montant de l'ajustement est inclus dans la détermination du résultat net de l'entité détentrice; le compte « Participation » de l'entité détentrice est augmenté ou diminué pour tenir compte de la part proportionnelle de toutes les opérations portant sur les capitaux propres, des activités abandonnées, des changements dans les méthodes comptables et de la correction des erreurs concernant les états financiers des périodes antérieures applicables aux périodes faisant suite à l'acquisition; la répartition des produits reçus ou exigibles d'une entité émettrice diminue la valeur comptable du placement. | <p>Selon l'IAS 28, la participation est d'abord comptabilisée au coût, puis elle est ajustée pour prendre en compte les changements de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entité émettrice.</p> <p>La quote-part de l'investisseur dans le résultat net de l'entité émettrice est comptabilisée dans le résultat net de l'investisseur. Le cas échéant, les distributions reçues de l'entité émettrice réduisent la valeur comptable de la participation.</p> <p>Des ajustements de la valeur comptable peuvent également découler de variations des autres éléments du résultat global de l'entité émettrice (par exemple celles qui résultent de la réévaluation d'immobilisations corporelles et des écarts de conversion). La quote-part de l'investisseur dans ces variations est comptabilisée dans les autres éléments du résultat global de l'investisseur.</p> |
| <p>L'amortissement des actifs de l'entité émettrice est calculé à partir des coûts qui leur sont attribués à la date d'acquisition. La fraction de la différence entre le coût de la participation de l'entité détentrice et la valeur nette correspondante qui est analogue à un écart d'acquisition n'est pas amortie. Aucune partie d'une réduction de valeur pour dépréciation d'une participation comptabilisée à la valeur de consolidation n'est présentée dans l'état des résultats à titre de perte de valeur d'un écart d'acquisition.</p> | <p>Une participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle elle devient une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'entité émettrice est comptabilisée comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> le goodwill (l'écart d'acquisition) lié à l'entreprise associée ou à la coentreprise est inclus dans la valeur comptable de la participation. L'amortissement de ce goodwill n'est pas autorisé; tout excédent de la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entité émettrice sur le coût de la participation est inclus comme produit dans la détermination de la quote-part de l'investisseur dans le résultat net de l'entreprise associée ou de la coentreprise dans la période au cours de laquelle la participation est acquise. |
| <p>L'entité détentrice doit comptabiliser l'excédent de sa quote-part des pertes de l'entité émettrice sur la valeur comptable du placement seulement si l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie :</p> <ul style="list-style-type: none"> l'entité détentrice a garanti les obligations de l'entité émettrice; l'entité détentrice s'est engagée de quelque autre façon à fournir un soutien financier additionnel à l'entité émettrice; | <p>Si la quote-part de l'investisseur dans les pertes de l'entité émettrice est supérieure à sa participation dans celle-ci, l'investisseur cesse de comptabiliser sa quote-part dans les pertes ultérieures.</p> <p>Les pertes comptabilisées lors de l'application de la méthode de la mise en équivalence qui excèdent la participation de l'investisseur en actions ordinaires sont imputées aux autres composantes de la quote-part de l'investisseur dans l'entreprise associée ou la</p> |

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> il semble assuré que l'entité émettrice redeviendra rentable sous peu. <p>Les NCECF ne se prononcent pas sur l'application des pertes qui excèdent le placement dans l'entité, mais en pratique, il convient d'appliquer l'ordre de priorité en cas de liquidation, qui est prévu dans les IFRS.</p> | <p>coentreprise selon l'ordre inverse de leur rang (c'est-à-dire de leur ordre de priorité en cas de liquidation).</p> <p>Lorsque la quote-part de l'investisseur est ramenée à zéro, les pertes supplémentaires font l'objet d'une provision, et un passif est comptabilisé, mais seulement dans la mesure où l'investisseur a contracté une obligation légale ou implicite ou effectué des paiements au nom de l'entreprise associée ou de la coentreprise. Si l'entreprise associée ou la coentreprise enregistre ultérieurement des bénéfices, l'investisseur ne recommence à comptabiliser sa quote-part dans les bénéfices qu'à compter du moment où cette quote-part est égale à sa quote-part de pertes nettes non comptabilisées.</p> |
| <p>Lorsque l'entité détentrice cesse de comptabiliser un placement selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, le montant qui est désormais considéré comme étant le coût du placement est la valeur comptable de celui-ci au moment du changement. Il convient toutefois de se demander si cette valeur comptable doit être réduite pour tenir compte d'une moins-value.</p> <p>Lorsque l'entité détentrice cesse d'être en mesure d'exercer une influence notable sur une entité émettrice, elle doit comptabiliser son placement comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> si elle obtient le contrôle de l'entité émettrice, elle comptabilise sa participation conformément au chapitre 1591, <i>Filiales</i>; si elle prend alors part au contrôle conjoint d'une entreprise sous contrôle conjoint, elle comptabilise ses intérêts conformément au chapitre 3056; si elle conserve des intérêts qui représentent des droits sur les éléments d'actifs et des obligations au titre des éléments de passif d'un partenariat, elle comptabilise ses intérêts selon les normes applicables à ces actifs et à ces passifs conformément au chapitre 3056; si elle conserve, dans l'entité émettrice, des intérêts qui constituent un instrument financier, elle comptabilise son placement conformément au chapitre 3856. | <p>Lorsqu'un investisseur cesse d'appliquer la méthode de la mise en équivalence, il doit comptabiliser tous les montants préalablement comptabilisés dans les autres éléments du résultat global au titre de la participation sur la même base que celle qui aurait été exigée si l'entité émettrice avait directement sorti les actifs ou passifs correspondants.</p> <p>Si les intérêts conservés dans l'ancienne entreprise associée ou coentreprise constituent un actif financier, l'investisseur doit évaluer les intérêts conservés à la juste valeur conformément à l'IFRS 9. L'investisseur doit comptabiliser en résultat net toute différence entre les deux montants suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> la juste valeur des intérêts conservés et tout produit lié à la sortie d'une partie de la participation dans l'entreprise associée ou la coentreprise; la valeur comptable de la participation à la date de cessation de l'application de la méthode de la mise en équivalence. <p>Lorsqu'une participation dans une entreprise associée devient une participation dans une coentreprise ou qu'une participation dans une coentreprise devient une participation dans une entreprise associée, l'investisseur continue à appliquer la méthode de la mise en équivalence et ne réévalue pas les intérêts conservés.</p> <p>Une partie qui a des intérêts dans une entreprise commune sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci peut obtenir le contrôle conjoint de l'entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise. Dans ce cas, les intérêts détenus antérieurement dans l'entreprise commune ne sont pas réévalués².</p> <p>Si l'entité émettrice devient une filiale, l'investisseur doit se reporter aux stipulations de l'IFRS 3 et de l'IFRS 10.</p> |
| <p>Pour calculer le gain réalisé ou la perte subie sur la vente d'un placement, le coût du placement doit être établi selon la méthode de la valeur comptable moyenne.</p> | <p>La dilution de la participation fait l'objet d'un traitement similaire selon les deux référentiels comptables. Cependant, selon les IFRS, si le pourcentage</p> |

² L'entité doit appliquer cette modification aux transactions par lesquelles elle obtient le contrôle conjoint à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019. Une application anticipée est permise.

| | |
|---|---|
| <p>En cas de dilution de la participation dans une entité émettrice comptabilisée à la valeur de consolidation, tous les gains ou les pertes découlant de la dilution sont comptabilisés dans les résultats. Cette façon de faire est cohérente avec la comptabilisation du gain ou de la perte lors de la vente d'une partie d'un placement.</p> | <p>de participation est réduit, mais que la méthode de la mise en équivalence est maintenue, l'entité doit reclasser en résultat net la fraction du profit ou de la perte comptabilisée antérieurement dans les autres éléments du résultat global. Le concept d'autres éléments du résultat global n'existe pas dans les NCECF.</p> |
| <p>À la fin de chaque période, l'entité détentrice doit déterminer, pour tout placement, s'il existe des indications d'une possible dépréciation. Des exemples d'indices de dépréciation se trouvent au paragraphe 24 du chapitre 3051.</p> <p>Selon les NCECF, le test de dépréciation à l'égard d'un placement s'effectue en deux étapes :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. L'entité détermine s'il y a eu un changement défavorable important dans le calendrier prévisionnel ou du montant prévu des flux de trésorerie futurs du placement pendant l'exercice. 2. Si la réponse est « oui », la valeur comptable du placement est réduite au montant le plus élevé : <ul style="list-style-type: none"> • de la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus du placement, calculée au moyen d'un taux d'intérêt courant du marché; • du prix qui pourrait être obtenu de la vente de l'actif à la date de clôture. <p>Les indications sur les reprises de pertes de valeur rejoignent celles des IFRS.</p> | <p>La liste d'indices de dépréciation dans les IFRS est semblable à celle du chapitre 3051 des NCECF. Cependant, il existe quelques différences. Par exemple, les IFRS comportent un élément supplémentaire : une baisse importante ou prolongée de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres en deçà de son coût.</p> <p>Puisque le goodwill qui fait partie de la valeur comptable d'une participation dans l'entité émettrice n'est pas comptabilisé séparément, on ne le soumet pas à des tests de dépréciation séparément. C'est plutôt la participation totale, en tant qu'actif unique, qui est soumise à un test de dépréciation conformément à IAS 36, <i>Dépréciation d'actifs</i>.</p> <p>Le test de dépréciation et les reprises de pertes de valeur, le cas échéant, sont effectués conformément à l'IAS 36. (Consultez notre publication Comparaison entre les NCECF et les IFRS : Dépréciation d'actifs non financiers.)</p> |

Apports et opérations

Les deux référentiels comptables réservent un traitement similaire aux apports et opérations entre un investisseur et le partenariat sous son contrôle conjoint ou entre un investisseur et l'entité sous son influence notable comptabilisée selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Toutefois, les NCECF fournissent quelques directives particulières sur les opérations entre apparentés; ces directives n'existent pas dans les IFRS.

- **Ventes ou apports d'actifs (opérations d'aval) :** Lorsque l'investisseur transfère des actifs à un partenariat ou à une entité sous influence notable (entreprise associée) et qu'il reçoit en contrepartie une participation dans le partenariat ou l'entreprise associée, ou lorsque l'investisseur vend des actifs dans le cours normal des activités, tout gain ou perte découlant de l'opération doit, au moment du transfert ou de la vente, être comptabilisé dans les résultats au prorata des parts des autres investisseurs non apparentés. Lorsqu'une telle opération indique une réduction de la valeur de réalisation nette ou une baisse de valeur des éléments d'actif en cause, l'investisseur doit comptabiliser cette baisse de valeur en dépréciant la fraction des éléments d'actif conservée par l'intermédiaire de sa participation et comptabiliser immédiatement le montant intégral de la perte dans ses résultats. Selon les NCECF, lorsque les investisseurs étaient des apparentés avant que le transfert d'actifs non monétaires ait lieu, le chapitre 3840, *Opérations entre apparentés* s'applique. Les IFRS ne prévoient aucune directive de ce genre.
- **Achat d'actifs (opérations en amont) :** Lorsque, dans le cours normal des activités, l'investisseur achète des actifs d'un partenariat ou d'une entité sous influence notable (entreprise associée), l'investisseur ne doit comptabiliser sa quote-part du gain ou de la perte du partenariat ou de l'entreprise associée sur l'opération que lorsque les actifs sont vendus à un tiers. Toutefois, lorsque l'opération indique une diminution de la valeur de réalisation nette ou une baisse de la valeur comptable des éléments d'actif en cause, l'investisseur doit constater la perte et comptabiliser immédiatement dans les résultats sa part de la perte.

Conclusion

En règle générale, les principes liés à la comptabilisation des partenariats et des entreprises associées selon les NCECF et les IFRS partagent de nombreuses similitudes. Toutefois, un examen des détails des normes révèle d'importantes différences.

Pour obtenir de plus amples directives sur la comptabilisation des partenariats et des entreprises associées selon les IFRS ou les NCECF, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada s.r. l./S.E.N.C.R.L./LLP. Si vous songez à adopter une nouvelle norme, découvrez ce que [l'équipe des services-conseils intégrés](#) de BDO peut faire pour vous aider dans votre transition.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les différences entre les normes, consultez notre série [Comparaison entre les NCECF et les IFRS](#).

L'information présentée dans cette publication est à jour en date du 31 mai 2018.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r. l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO Canada s.r. l./S.E.N.C.R.L./LLP, ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r. l./S.E.N.C.R.L./LLP, une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.