

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 11

Partenariats

OBJECTIF

- 1 L'objectif de la présente norme est d'établir des principes d'information financière pour les entités qui détiennent des intérêts dans des opérations contrôlées conjointement (*partenariats*).

Principes généraux

- 2 Pour satisfaire à l'objectif énoncé au paragraphe 1, la présente norme définit le *contrôle conjoint* et exige d'une entité qui est *partie à un partenariat* qu'elle détermine le type de partenariat auquel elle participe en évaluant ses droits et obligations, et qu'elle comptabilise ces droits et obligations selon le type de partenariat dont il s'agit.

CHAMP D'APPLICATION

- 3 **La présente norme doit être appliquée par toutes les entités qui sont parties à un partenariat.**

PARTENARIATS

- 4 **Un partenariat est une opération sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.**

- 5 **Le partenariat possède les caractéristiques suivantes:**

- a) **les parties sont liées par un accord contractuel (voir paragraphes B2 à B4);**
- b) **l'accord contractuel confère à deux parties ou plus le contrôle conjoint de l'opération (voir paragraphes 7 à 13).**

- 6 Un partenariat est soit une *activité conjointe*, soit une *coentreprise*.

Contrôle conjoint

- 7 **Le contrôle conjoint est le partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une opération, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.**

- 8 L'entité qui est partie à une opération doit déterminer si l'accord contractuel confère à toutes les parties, ou à un groupe d'entre elles, le contrôle collectif de l'opération. Il y a contrôle collectif lorsque toutes les parties, ou un groupe d'entre elles, doivent agir de concert pour diriger les activités qui ont une incidence importante sur les rendements de l'opération (c'est-à-dire les activités pertinentes).

- 9 Une fois qu'il a été déterminé que toutes les parties, ou qu'un groupe d'entre elles, contrôlent collectivement l'opération, on ne peut conclure à l'existence d'un contrôle conjoint que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties qui contrôlent collectivement l'opération.

- 10 Dans un partenariat, aucune des parties n'exerce un contrôle unilatéral sur l'opération. Toute partie exerçant un contrôle conjoint sur l'opération peut empêcher le contrôle de celle-ci par une autre partie ou par un groupe de parties.

- 11 Une opération peut être un partenariat même si toutes les parties à l'opération n'exercent pas sur celle-ci un contrôle conjoint. La présente norme établit une distinction entre les parties qui exercent un contrôle conjoint sur un partenariat (*coparticipants* ou *coentrepreneurs*) et les parties qui participent au partenariat sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celui-ci.

- 12 L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si toutes les parties, ou un groupe d'entre elles, exercent un contrôle conjoint sur l'opération. Aux fins de cette détermination, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances (voir paragraphes B5 à B11).
- 13 Si les faits et circonstances changent, l'entité doit réévaluer si elle exerce toujours un contrôle conjoint sur l'opération.

Types de partenariats

- 14 **L'entité doit déterminer le type de partenariat auquel elle participe. Le classement d'un partenariat en tant qu'activité conjointe ou que coentreprise est fonction des droits et des obligations des parties à l'opération.**
- 15 **Une activité conjointe est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci. Ces parties sont appelées coparticipants.**
- 16 **Une coentreprise est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur l'actif net de celle-ci. Ces parties sont appelées coentrepreneurs.**
- 17 L'entité exerce son jugement pour déterminer si un partenariat est une activité conjointe ou une coentreprise. Elle doit déterminer le type de partenariat auquel elle participe en fonction de ses droits et de ses obligations résultant de l'opération. Pour évaluer ses droits et obligations, l'entité tient compte de la structure et de la forme juridique de l'opération, des stipulations convenues entre les parties dans l'accord contractuel et, le cas échéant, des autres faits et circonstances (voir paragraphes B12 à B33).
- 18 Les parties sont parfois liées par un accord-cadre établissant les stipulations contractuelles de nature générale pour la réalisation d'une ou de plusieurs activités. L'accord-cadre peut prévoir l'établissement de différents partenariats entre les parties pour la réalisation d'activités particulières couvertes par l'accord-cadre. Bien que ces partenariats se rattachent au même accord-cadre, ils peuvent être de types différents si les droits et les obligations des parties diffèrent en fonction des diverses activités couvertes par l'accord-cadre. La coexistence d'activités conjointes et de coentreprises est donc possible lorsque les parties réalisent différentes activités couvertes par le même accord-cadre.
- 19 Si les faits et circonstances changent, l'entité doit évaluer si le type de partenariat auquel elle participe a changé.

ÉTATS FINANCIERS DES PARTIES À UN PARTENARIAT

Activités conjointes

- 20 **Le coparticipant doit comptabiliser les éléments suivants relativement à ses intérêts dans une activité conjointe:**
 - a) **ses actifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement, le cas échéant;**
 - b) **ses passifs, y compris sa quote-part des passifs assumés conjointement, le cas échéant;**
 - c) **les produits qu'il a tirés de la vente de sa quote-part de la production générée par l'activité conjointe;**
 - d) **sa quote-part des produits tirés de la vente de la production générée par l'activité conjointe; et**
 - e) **les charges qu'il a engagées, y compris sa quote-part des charges engagées conjointement, le cas échéant.**
- 21 Le coparticipant doit comptabiliser les actifs, les passifs, les produits et les charges relatifs à ses intérêts dans une activité conjointe en conformité avec les IFRS qui s'appliquent à ces actifs, passifs, produits et charges.

- 21A Lorsque l'entité acquiert des intérêts dans une activité conjointe dont l'activité constitue une entreprise au sens d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, elle doit appliquer, à concurrence de sa quote-part selon le paragraphe 20, tous les principes de comptabilisation des regroupements d'entreprises établis dans IFRS 3, et dans d'autres IFRS, qui ne vont pas à l'encontre des dispositions de la présente IFRS, et fournir les informations qui sont exigées dans ces IFRS pour les regroupements d'entreprises. Cette disposition s'applique aussi bien à l'acquisition des intérêts initiaux qu'aux acquisitions d'intérêts additionnels dans une activité conjointe dont l'activité constitue une entreprise. Des indications sur la comptabilisation de l'acquisition d'intérêts dans une telle activité conjointe sont fournies aux paragraphes B33A à B33D.
- 22 Le traitement comptable applicable aux transactions telles que la vente, l'apport ou l'achat d'actifs entre une entité et une activité conjointe dans laquelle l'entité est coparticipante se trouve précisé aux paragraphes B34 à B37.
- 23 Une partie qui participe à une activité conjointe, sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci, doit elle aussi comptabiliser ses intérêts dans l'opération selon les paragraphes 20 à 22 si elle a des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'activité conjointe. Si elle n'a pas de droit sur les actifs, ni d'obligation au titre des passifs, relatifs à l'activité conjointe, elle doit comptabiliser ses intérêts dans celle-ci conformément aux IFRS applicables au type d'intérêts dont il s'agit.

Coentreprises

- 24 Un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise à titre de participation selon la méthode de la mise en équivalence, conformément à IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*, sauf si l'entité est exemptée de l'application de la méthode de la mise en équivalence selon les dispositions de cette norme.
- 25 Une partie qui participe à une coentreprise sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci doit comptabiliser ses intérêts dans l'opération selon IFRS 9 *Instruments financiers*, à moins qu'elle n'exerce une influence notable sur la coentreprise, auquel cas elle doit comptabiliser ses intérêts selon IAS 28 (telle que modifiée en 2011).

ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS

- 26 **Dans ses états financiers individuels, un coparticipant ou un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts:**
- a) **dans une activité conjointe selon les paragraphes 20 à 22;**
 - b) dans une coentreprise selon le paragraphe 10 d'IAS 27 *États financiers individuels*.
- 27 **Dans ses états financiers individuels, une partie qui participe à un partenariat, sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celui-ci, doit comptabiliser ses intérêts:**
- a) **dans une activité conjointe selon le paragraphe 23;**
 - b) **dans une coentreprise selon IFRS 9, à moins que l'entité n'exerce une influence notable sur la coentreprise, auquel cas elle doit appliquer le paragraphe 10 d'IAS 27 (telle que modifiée en 2011).**

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

partenariat	Opération sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint .
contrôle conjoint	Partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une opération, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.
activité conjointe	Partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci.
coparticipant	Partie à une activité conjointe qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.
coentreprise	Partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'opération ont des droits sur l'actif net de celle-ci.
coentrepreneur	Partie à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.
partie à un partenariat	Entité qui participe à un partenariat , qu'elle exerce ou non un contrôle conjoint sur l'opération.
véhicule distinct	Structure financière séparément identifiable, qui peut être notamment une entité juridique distincte ou une entité définie par la loi, qu'elle soit dotée ou non de la personnalité juridique.

Les termes suivants, qui sont définis dans IAS 27 (telle que modifiée en 2011), IAS 28 (telle que modifiée en 2011) ou IFRS 10 *États financiers consolidés*, sont utilisés dans la présente norme au sens qui leur est donné dans les IFRS dans lesquelles ils sont définis.

- contrôle d'une entité faisant l'objet d'un investissement
- méthode de la mise en équivalence
- pouvoir
- droits protectifs
- activités pertinentes
- états financiers individuels
- influence notable.

Appendice B

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme. Il décrit la façon d'appliquer les paragraphes 1 à 27 et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

- B1 Les exemples fournis dans le présent appendice illustrent des situations hypothétiques. Bien que certains de leurs aspects puissent se présenter dans des contextes réels, il faut évaluer tous les faits et circonstances pertinents d'une situation particulière lors de l'application d'IFRS 11.

PARTENARIATS

Accord contractuel (paragraphe 5)

- B2 L'existence d'un accord contractuel peut être attestée de diverses façons. Un accord contractuel juridiquement contraignant a souvent, mais pas toujours, une forme écrite, généralement celle d'un contrat ou d'un document dans lequel sont consignés les pourparlers entre les parties. Certains mécanismes légaux peuvent également créer des accords juridiquement contraignants, seuls ou en combinaison avec des contrats conclus entre les parties.
- B3 Lorsqu'un partenariat est structuré sous forme de *véhicule distinct* (voir paragraphes B19 à B33), l'accord contractuel est dans certains cas incorporé en tout ou partie dans les statuts, la charte ou tout autre acte constitutif du véhicule distinct.
- B4 L'accord contractuel définit les conditions selon lesquelles les parties participent à l'activité constituant l'objet de l'opération. Il porte généralement sur des points tels que:
- a) l'objet, l'activité et la durée du partenariat;
 - b) le mode de désignation des membres du conseil d'administration (ou d'un organe de direction équivalent) du partenariat;
 - c) 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'opération (voir paragraphes B5 à B11);
 - d) l'apport en capital ou les autres apports exigés des parties;
 - e) les modalités de partage des actifs, des passifs, des produits, des charges ou du résultat net relatifs au partenariat.

Contrôle conjoint (paragraphes 7 à 13)

- B5 Pour déterminer si elle exerce un contrôle conjoint sur une opération, l'entité évalue d'abord si toutes les parties, ou un groupe d'entre elles, contrôlent l'opération. IFRS 10 définit la notion de contrôle et doit être appliquée pour déterminer si toutes les parties, ou un groupe d'entre elles, sont exposées ou ont droit à des rendements variables en raison de leurs liens avec l'opération et si elles ont la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'elles détiennent sur celle-ci. Lorsque toutes les parties, ou un groupe d'entre elles, ont, collectivement, la capacité de diriger les activités qui ont une incidence importante sur les rendements de l'opération (c'est-à-dire les activités pertinentes), ces parties contrôlent collectivement l'opération.

- B6 Une fois qu'elle a déterminé que toutes les parties, ou qu'un groupe d'entre elles, contrôlent collectivement l'opération, l'entité doit déterminer si elle exerce un contrôle conjoint sur l'opération. Le contrôle conjoint n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties qui contrôlent collectivement l'opération. La question de savoir si une opération est contrôlée conjointement par toutes les parties à l'opération, ou par un groupe d'entre elles, ou si elle est contrôlée par une seule des parties peut nécessiter l'exercice du jugement.
- B7 Parfois, le processus décisionnel convenu entre les parties dans leur accord contractuel donne implicitement lieu à un contrôle conjoint. Prenons par exemple le cas où deux parties mettent en place une opération dans laquelle chacune détient 50 % des droits de vote; l'accord contractuel stipule que les décisions concernant les activités pertinentes sont prises à au moins 51 % des droits de vote. Dans ce cas, les parties ont implicitement convenu qu'elles exercent un contrôle conjoint sur l'opération, car les décisions concernant les activités pertinentes ne peuvent être prises sans le consentement des deux parties.
- B8 Dans d'autres cas, l'accord contractuel exige un pourcentage minimal des droits de vote pour la prise de décisions concernant les activités pertinentes. Si ce pourcentage minimal peut être atteint par plusieurs combinaisons de parties agissant de concert, l'opération n'est pas un partenariat, à moins que l'accord contractuel ne spécifie quelles parties (ou quel groupe de parties) sont tenues de s'entendre à l'unanimité sur les décisions concernant les activités pertinentes de l'opération.

Exemples d'application

Exemple 1

Trois parties mettent en place une opération: A détient 50 % des droits de vote dans l'opération, B en détient 30 % et C, 20 %. Il est stipulé dans l'accord contractuel entre A, B et C que les décisions concernant les activités pertinentes de l'opération se prennent à au moins 75 % des droits de vote. Bien que A ait la capacité de bloquer toute décision, il ne contrôle pas l'opération parce que le consentement de B est nécessaire. La stipulation selon laquelle au moins 75 % des droits de vote sont requis pour la prise de décisions concernant les activités pertinentes de l'opération signifie que A et B contrôlent conjointement l'opération, puisque les décisions concernant les activités pertinentes de celle-ci ne peuvent pas être prises sans le consentement de A et de B.

Exemple 2

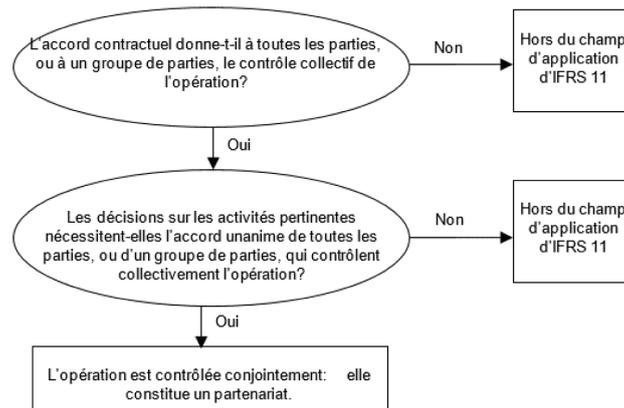
Trois parties mettent en place une opération: A détient 50 % des droits de vote dans l'opération, et B et C en détiennent chacun 25 %. Il est stipulé dans l'accord contractuel entre A, B et C que les décisions concernant les activités pertinentes de l'opération se prennent à au moins 75 % des droits de vote. Bien que A ait la capacité de bloquer toute décision, il ne contrôle pas l'opération parce que le consentement de B ou de C est nécessaire. Dans cet exemple, A, B et C contrôlent collectivement l'opération. Toutefois, deux combinaisons de parties agissant de concert cumulent les 75 % de droits de vote exigés (c'est-à-dire soit A et B, soit A et C). Pour qu'il y ait partenariat dans un tel cas, il faut que l'accord contractuel conclu entre les parties spécifie lesquelles d'entre elles doivent s'entendre à l'unanimité sur les décisions concernant les activités pertinentes de l'opération.

Exemple 3

A et B détiennent chacun 35 % des droits de vote dans une opération, les 30 % de droits de vote restants étant largement dispersés. Les décisions concernant les activités pertinentes se prennent à la majorité des droits de vote. A et B exercent un contrôle conjoint sur l'opération uniquement si l'accord contractuel stipule que les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement de A et de B.

- B9 L'exigence du consentement unanime signifie que toute partie exerçant un contrôle conjoint sur l'opération peut empêcher une autre partie, ou un groupe de parties, de prendre des décisions unilatérales (ayant trait aux activités pertinentes) sans son consentement. Si le consentement unanime n'est exigé que pour les décisions liées aux droits protectifs d'une partie et non pour les décisions concernant les activités pertinentes de l'opération, cette partie n'exerce pas un contrôle conjoint sur l'opération.
- B10 Un accord contractuel peut comprendre des clauses sur le règlement des litiges, par exemple au moyen d'un arbitrage. Ces clauses peuvent permettre la prise de décisions en l'absence du consentement unanime des parties détenant le contrôle conjoint. L'existence de telles clauses n'empêche pas que l'opération puisse être contrôlée conjointement ni, par conséquent, qu'il s'agisse d'un partenariat.

Évaluation du contrôle conjoint



- B11 Lorsqu'une opération n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 11, l'entité comptabilise ses intérêts dans l'opération conformément aux IFRS pertinentes, par exemple IFRS 10, IAS 28 (telle que modifiée en 2011) ou IFRS 9.

TYPES DE PARTENARIATS (PARAGRAPHE 14 À 19)

- B12 Des partenariats sont établis pour diverses raisons (par exemple comme moyen de partager des coûts et des risques entre les parties ou de leur permettre d'avoir accès à de nouvelles technologies ou à de nouveaux marchés) et peuvent revêtir différentes structures et formes juridiques.
- B13 Certains partenariats ne nécessitent pas que l'activité qui en constitue l'objet soit réalisée au moyen d'un véhicule distinct. D'autres, en revanche, impliquent la création d'un véhicule distinct.
- B14 Le classement des partenariats exigé par la présente norme est fonction des droits et obligations des parties découlant de l'opération dans le cadre normal des activités. La présente norme distingue deux types de partenariats: l'activité conjointe et la coentreprise. Le partenariat est une activité conjointe lorsqu'une entité a des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération. Le partenariat est une coentreprise lorsqu'une entité a des droits sur l'actif net de l'opération. Les paragraphes B16 à B33 décrivent la façon dont l'entité détermine si elle a des intérêts dans une activité conjointe ou dans une coentreprise.

Classement d'un partenariat

- B15 Comme il est indiqué au paragraphe B14, le classement des partenariats requiert des parties qu'elles évaluent leurs droits et obligations découlant de l'opération. Pour faire cette évaluation, l'entité doit tenir compte des éléments suivants:

- a) la structure du partenariat (voir paragraphes B16 à B21);

b) lorsque le partenariat est structuré sous forme de véhicule distinct:

i) la forme juridique du véhicule distinct (voir paragraphes B22 à B24);

ii) les stipulations de l'accord contractuel (voir paragraphes B25 à B28); et

iii) s'il y a lieu, les autres faits et circonstances (voir paragraphes B29 à B33).

Structure du partenariat

Partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct

B16 Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est une activité conjointe. Dans ce cas, l'accord contractuel établit les droits des parties sur les actifs, et leurs obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération, ainsi que leurs droits sur les produits correspondants et leurs obligations au titre des charges correspondantes.

B17 L'accord contractuel décrit souvent la nature des activités qui constituent l'objet de l'opération ainsi que la façon dont les parties ont l'intention de réaliser ces activités ensemble. Par exemple, les parties à un partenariat peuvent convenir de fabriquer ensemble un produit, chaque partie étant responsable de la réalisation d'une tâche définie et chacune utilisant ses propres actifs et assumant ses propres passifs. L'accord contractuel peut également préciser les modalités du partage entre les parties des produits et charges qui leur sont communs. Dans ce cas, chaque coparticipant comptabilise dans ses états financiers les actifs et passifs se rapportant à sa tâche définie et comptabilise sa quote-part des produits et des charges conformément à l'accord contractuel.

B18 Par ailleurs, les parties à un partenariat peuvent convenir, par exemple, de partager un actif et de l'exploiter ensemble. Dans ce cas, l'accord contractuel définit les droits des parties sur l'actif exploité conjointement, de même que les modalités du partage entre les parties de la production ou des produits générés par l'actif ainsi que des coûts opérationnels. Chaque coparticipant comptabilise sa quote-part de l'actif commun et sa quote-part, telle que convenue, de tout passif contracté, ainsi que sa quote-part de la production, des produits et des charges conformément à l'accord contractuel.

Partenariat structuré sous forme de véhicule distinct

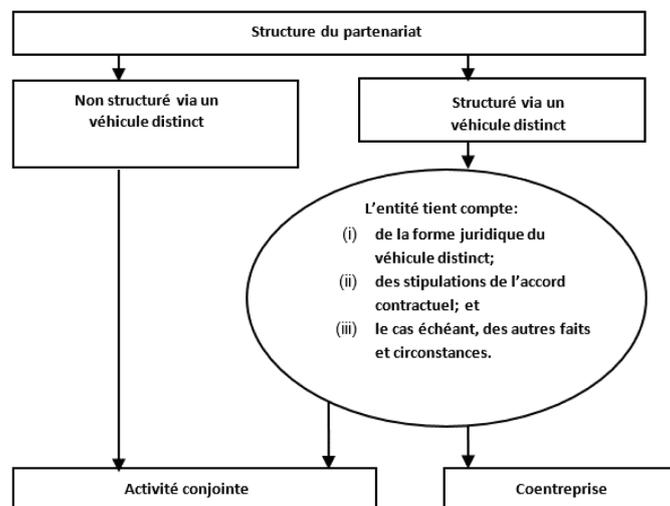
B19 Un partenariat pour lequel les actifs et les passifs relatifs à l'opération sont détenus dans un véhicule distinct peut être une coentreprise ou une activité conjointe.

B20 Ce sont les droits sur les actifs, et les obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération et détenus dans le véhicule distinct qui permettent de déterminer si une partie est un coparticipant ou un coentrepreneur.

B21 Comme il est indiqué au paragraphe B15, lorsque les parties ont structuré un partenariat sous forme de véhicule distinct, il leur faut déterminer 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:

- a) des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération (auquel cas celle-ci est une activité conjointe); ou
- b) des droits sur l'actif net de l'opération (auquel cas celle-ci est une coentreprise).

Classement d'un partenariat: évaluation des droits et obligations des parties découlant de l'opération



Forme juridique du véhicule distinct

B22 La forme juridique du véhicule distinct est pertinente pour la détermination du type de partenariat. Elle facilite l'évaluation initiale des droits qu'ont les parties sur les actifs, et des obligations qu'elles assument au titre des passifs, détenus dans le véhicule distinct. Elle aide par exemple à évaluer si les parties ont des intérêts dans les actifs détenus dans le véhicule distinct et si elles sont responsables des passifs détenus dans le véhicule distinct.

B23 Par exemple, les parties peuvent réaliser un partenariat au moyen d'un véhicule distinct dont la forme juridique est telle que le véhicule est considéré comme ayant une existence autonome (c'est-à-dire que les actifs et les passifs détenus dans le véhicule distinct sont des actifs et des passifs de celui-ci et non des parties). En pareil cas, l'évaluation des droits et des obligations conférés aux parties de par la forme juridique du véhicule distinct indique que le partenariat est une coentreprise. Toutefois, l'évaluation des stipulations convenues entre les parties dans leur entente contractuelle (voir paragraphes B25 à B28) et, s'il y a lieu, des autres faits et circonstances (voir paragraphes B29 à B33) peut l'emporter sur l'évaluation des droits et des obligations conférés aux parties de par la forme juridique du véhicule distinct.

B24 L'évaluation des droits et des obligations conférés aux parties de par la forme juridique du véhicule distinct suffit pour conclure que le partenariat est une activité conjointe uniquement si la forme juridique du véhicule distinct auquel ont recours les parties pour réaliser le partenariat n'opère pas de séparation entre les parties et le véhicule distinct (c'est-à-dire si les actifs et passifs détenus dans le véhicule distinct sont des actifs et passifs des parties).

Évaluation des stipulations de l'accord contractuel

B25 Dans bien des cas, les droits et les obligations dont conviennent les parties dans leur accord contractuel concordent, ou du moins n'entrent pas en conflit, avec les droits et les obligations qui leur sont conférés de par la forme juridique du véhicule distinct sous laquelle l'opération a été structurée.

- B26 Dans d'autres cas, les parties se servent de l'accord contractuel pour annuler ou modifier les droits et les obligations conférés de par la forme juridique du véhicule distinct sous laquelle l'opération a été structurée.

Exemple d'application

Exemple 4

Soit deux parties qui structurent un partenariat sous forme d'entité constituée en société, dans laquelle chaque partie détient une part d'intérêt de 50 %. La constitution en société fait que l'entité se distingue de ses propriétaires; par conséquent, les actifs et passifs détenus dans l'entité constituée en société sont les actifs et passifs de celle-ci. Dans ce cas, l'évaluation des droits et des obligations conférés aux parties de par la forme juridique du véhicule distinct indique que les parties ont des droits sur l'actif net de l'opération.

Toutefois, les parties modifient, dans leur accord contractuel, les caractéristiques de l'entité constituée en société de sorte que chacune d'elles a des intérêts dans les actifs de l'entité et est responsable des passifs de l'entité dans des proportions définies. Ce type de modifications apportées contractuellement aux caractéristiques d'une entité constituée en société peut faire de l'opération une activité conjointe.

- B27 Le tableau qui suit présente une comparaison entre des stipulations usuelles comprises d'une part dans les accords contractuels conclus entre les parties à une activité conjointe et d'autre part dans les accords contractuels conclus entre les parties à une coentreprise. Les stipulations contractuelles fournies en exemple ne sont pas exhaustives.

Évaluation des stipulations de l'accord contractuel

	Activité conjointe	Coentreprise
Stipulations de l'accord contractuel	L'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération.	L'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur l'actif net de l'opération (c'est-à-dire que c'est le véhicule distinct, et non les parties, qui a des droits sur les actifs, et qui assume les obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération).
Droits sur les actifs	L'accord contractuel stipule que les parties au partenariat se partagent tous les intérêts (p. ex. droit de propriété ou autres droits) dans les actifs relatifs à l'opération dans des proportions définies (p. ex. proportionnellement à leur part d'intérêt dans l'opération ou à l'activité réalisée par l'intermédiaire de l'opération qui leur est directement attribuable).	L'accord contractuel stipule que les actifs apportés à l'opération ou ultérieurement acquis par le partenariat sont les actifs de l'opération. Les parties n'ont pas d'intérêts (c'est-à-dire ni droit de propriété ni d'autres droits) dans les actifs de l'opération.
Obligations au titre des passifs	L'accord contractuel stipule que les parties au partenariat se partagent tous les passifs, obligations, coûts et charges dans des proportions définies (p. ex. proportionnellement à leur part d'intérêt dans l'opération ou à l'activité réalisée par l'intermédiaire de l'opération qui leur est directement attribuable).	L'accord contractuel stipule que le partenariat est responsable des dettes et autres obligations de l'opération.

	Activité conjointe	Coentreprise
		L'accord contractuel stipule que les parties au partenariat ne sont tenues envers l'opération qu'à concurrence de leur participation respective dans l'opération ou du capital souscrit par chacun des partenaires, ou des deux.
	L'accord contractuel stipule que les parties au partenariat sont tenues des dettes envers les tiers.	L'accord contractuel prévoit que les créanciers du partenariat n'ont pas de droit de recours à l'encontre des parties pour les dettes et les obligations de l'opération.
Produits, charges, résultat net	L'accord contractuel prévoit la répartition des produits et des charges sur la base de la performance relative de chaque partie au partenariat. Par exemple, l'accord contractuel peut stipuler que les produits et les charges sont répartis en fonction de la capacité utilisée par chaque partie dans des installations exploitées conjointement, qui peut ne pas correspondre à leur part d'intérêt respective dans le partenariat. Dans d'autres cas, les parties peuvent avoir convenu de partager le résultat net généré par l'opération dans des proportions définies, par exemple en fonction de leur part d'intérêt respective dans l'opération. Une telle stipulation n'empêche pas le partenariat d'être une activité conjointe si les parties ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération.	L'accord contractuel définit la quote-part de chaque partie dans le résultat net généré par les activités de l'opération.
Garanties	Il arrive souvent que les parties à un partenariat soient tenues de fournir des garanties à des tiers qui, par exemple, reçoivent un service du partenariat ou lui fournissent du financement. La fourniture de garanties, ou l'engagement des parties à en fournir, ne signifie pas en soi que le partenariat est une activité conjointe. Ce qui permet de déterminer si un partenariat est une activité conjointe ou une coentreprise, c'est l'existence ou non d'obligations de la part des parties au titre des passifs relatifs à l'opération (pour certains desquels les parties peuvent avoir ou ne pas avoir fourni de garantie).	

B28 Lorsque l'accord contractuel stipule que les parties ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération, le partenariat est une activité conjointe et il n'est pas nécessaire de prendre en considération les autres faits et circonstances (voir paragraphes B29 à B33) aux fins de son classement.

Évaluation des autres faits et circonstances

- B29 Lorsque les termes de l'accord contractuel ne précisent pas que les parties ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération, les parties doivent prendre en considération les autres faits et circonstances pour déterminer si le partenariat est une activité conjointe ou une coentreprise.
- B30 Un partenariat peut être structuré dans un véhicule distinct dont la forme juridique fait que ce véhicule se distingue des parties. Il se peut que les stipulations contractuelles dont sont convenues les parties ne précisent pas les droits de celles-ci sur les actifs, ni leurs obligations au titre des passifs, mais que la prise en considération des autres faits et circonstances amène à classer le partenariat comme une activité conjointe. Il en est ainsi lorsque d'autres faits et circonstances confèrent aux parties des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à l'opération.
- B31 Le fait que les activités d'une opération ont été principalement conçues dans le but de fournir sa production aux parties indique que celles-ci ont droit à la quasi-totalité des avantages économiques découlant des actifs de l'opération. Les parties à une telle opération assurent souvent leur accès à la production générée par l'opération en empêchant celle-ci de vendre sa production à des tiers.
- B32 Lorsque la conception et l'objet d'une opération sont de cet ordre, les passifs contractés par l'opération sont, en fait, acquittés grâce aux flux de trésorerie reçus de la part des parties lorsqu'elles achètent sa production. Le fait que les parties sont, essentiellement, la seule source de flux de trésorerie contribuant à la poursuite des activités de l'opération indique qu'elles ont une obligation au titre des passifs relatifs à l'opération.

Exemple d'application**Exemple 5**

Soit deux parties qui structurent un partenariat sous la forme d'une entité constituée en société (entité C), dans laquelle chaque partie détient une part d'intérêt de 50 %. Le partenariat a pour objet la fabrication de matériaux dont les parties ont besoin dans leurs processus de fabrication respectifs. Selon les termes du partenariat, les parties exploitent l'usine de fabrication des matériaux dans le respect des spécifications quantitatives et qualitatives des parties.

La forme juridique de l'entité C (entité constituée en société) par l'intermédiaire de laquelle les activités sont réalisées indique qu'a priori, les actifs et passifs détenus dans l'entité C sont les actifs et passifs de celle-ci. L'accord contractuel entre les parties ne stipule pas qu'elles ont des droits sur les actifs, ou des obligations au titre des passifs, de l'entité C. Par conséquent, la forme juridique de l'entité C et les stipulations de l'accord contractuel indiquent que le partenariat est une coentreprise.

Toutefois, les parties prennent également en considération les caractéristiques suivantes du partenariat:

- Les parties ont convenu d'acheter chacune 50 % de la totalité de la production générée par l'entité C. L'entité C ne peut vendre une partie de sa production à des tiers qu'avec l'accord des deux parties au partenariat. Comme le partenariat vise à fournir aux deux parties la production dont elles ont besoin, il y a lieu de s'attendre à ce que les ventes à des tiers soient inhabituelles et non significatives.
- Le prix auquel la production est vendue aux parties est établi par les deux parties de façon à couvrir les coûts de production et les frais administratifs engagés par l'entité C. Selon ce modèle d'exploitation, l'opération est censée se maintenir au seuil de rentabilité.

Compte tenu de ce qui précède, les faits et circonstances suivants sont pertinents:

— Il ressort de l'obligation des parties d'acheter la totalité de la production de l'entité C que l'entité C dépend exclusivement des parties pour la génération de flux de trésorerie et, par conséquent, que les parties ont l'obligation de financer le règlement des passifs de l'entité C.

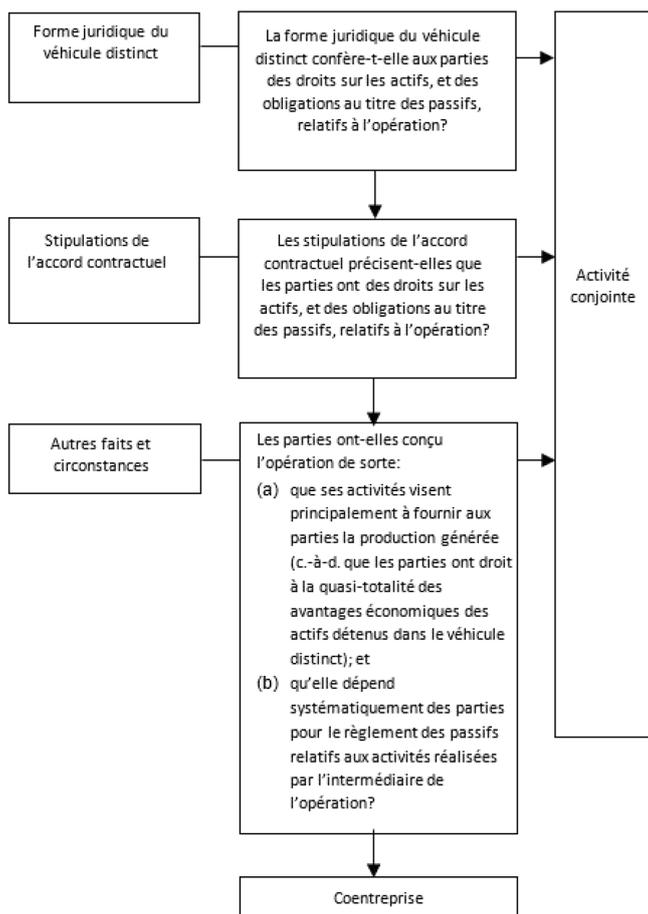
— Le fait que les parties ont droit à la totalité de la production de l'entité C signifie qu'elles consomment la totalité des avantages économiques des actifs de l'entité C et qu'elles ont par conséquent des droits sur la totalité de ceux-ci.

Ces faits et circonstances permettent de conclure que le partenariat est une activité conjointe. Cette conclusion quant au classement du partenariat ne serait pas différente si les parties vendaient leur quote-part de la production à des tiers au lieu d'utiliser elles-mêmes cette quote-part dans un processus de fabrication ultérieur.

Si les parties modifiaient les stipulations de l'accord contractuel afin que l'opération puisse vendre sa production à des tiers, ce serait alors l'entité C qui assumerait les risques liés à la demande, aux stocks et au crédit. Dans ce cas, le changement dans les faits et circonstances imposerait la réévaluation du classement du partenariat. De fait, les nouveaux faits et circonstances indiqueraient que le partenariat est une coentreprise.

B33 Le tableau qui suit représente le processus d'évaluation qu'applique l'entité afin de classer un partenariat structuré sous la forme d'un véhicule distinct:

Classement d'un partenariat structuré sous la forme d'un véhicule distinct



ÉTATS FINANCIERS DES PARTIES À UN PARTENARIAT (PARAGRAPHE 21A ET 22)

Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes

B33A Lorsque l'entité acquiert des intérêts dans une activité conjointe dont l'activité constitue une entreprise au sens d'IFRS 3, elle doit appliquer, à concurrence de sa quote-part selon le paragraphe 20, tous les principes de comptabilisation des regroupements d'entreprises établis dans IFRS 3, et dans d'autres IFRS, qui

ne vont pas à l'encontre des dispositions de la présente IFRS, et fournir les informations qui sont exigées par ces IFRS pour les regroupements d'entreprises. Les principes de comptabilisation des regroupements d'entreprises qui ne vont pas à l'encontre des dispositions de la présente IFRS comprennent, sans toutefois s'y limiter:

- a) l'évaluation à la juste valeur des actifs identifiables et des passifs, sauf dans le cas des éléments particuliers pour lesquels IFRS 3 et d'autres IFRS prévoient des exceptions;
- b) la comptabilisation en charges des frais connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles les coûts sont engagés et les services, reçus, à l'exception des coûts d'émission de titres d'emprunt ou de capitaux propres, qui doivent être comptabilisés selon IAS 32 *Instruments financiers: présentation* et IFRS 9 ⁽⁵⁶⁾;
- c) la comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale des actifs ou des passifs, à l'exception des passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du *goodwill*, comme l'exigent IFRS 3 et IAS 12 *Impôts sur le résultat* pour les regroupements d'entreprises;
- d) la comptabilisation du *goodwill* correspondant à l'excédent, le cas échéant, de la contrepartie transférée par rapport au solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris; et
- e) l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté doit faire l'objet d'un test de dépréciation au moins annuellement, ou lorsqu'il existe un quelconque indice que cette unité a pu se déprécier, comme l'exige IAS 36 *Dépréciation d'actifs* pour un *goodwill* acquis dans un regroupement d'entreprises.

B33B Les paragraphes 21A et B33A s'appliquent également à la formation d'une activité conjointe si et seulement si l'apport de l'un des coparticipants au moment de la formation de l'activité conjointe consiste en une entreprise (au sens d'IFRS 3) existante. Ils ne s'appliquent pas si l'ensemble des coparticipants n'apporte à l'activité conjointe au moment de sa formation que des actifs ou des groupes d'actifs qui ne consistent pas en des entreprises.

B33C Un coparticipant peut accroître ses intérêts dans une activité conjointe dont l'activité constitue une entreprise, au sens d'IFRS 3, en acquérant des intérêts additionnels dans cette activité conjointe. Dans ce cas, les intérêts détenus antérieurement dans l'activité conjointe ne sont pas réévalués si le coparticipant conserve le contrôle conjoint.

B33CA Une partie qui a des intérêts dans une activité conjointe sans toutefois détenir le contrôle conjoint de celle-ci peut obtenir le contrôle conjoint de l'activité conjointe dont l'activité constitue une entreprise, au sens d'IFRS 3. Dans ce cas, les intérêts précédemment détenus dans l'activité conjointe ne sont pas réévalués.

B33D Les paragraphes 21A et B33A à B33C ne s'appliquent pas à l'acquisition d'intérêts dans une activité conjointe lorsque la ou les parties exerçant le contrôle ultime commun sur les parties qui se partagent le contrôle conjoint, y compris sur l'entité qui acquiert les intérêts dans l'activité conjointe, sont les mêmes, tant avant qu'après l'acquisition, et que ce contrôle ultime n'est pas temporaire.

⁽⁵⁶⁾ Si l'entité applique ces modifications mais n'applique pas encore IFRS 9, toute référence faite à IFRS 9 dans ces modifications doit s'interpréter comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

Comptabilisation des ventes ou apports d'actifs à une activité conjointe

- B34 Lorsqu'une entité conclut une transaction telle qu'une vente ou un apport d'actifs avec une activité conjointe dans laquelle elle est un coparticipant, c'est avec les autres parties à l'activité conjointe qu'elle effectue la transaction. Par conséquent, le coparticipant doit comptabiliser les gains et les pertes découlant d'une telle transaction seulement à concurrence des intérêts des autres parties dans l'activité conjointe.
- B35 Lorsque de telles transactions indiquent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs devant être vendus ou apportés à l'activité conjointe, ou encore une perte de valeur de ces actifs, ces pertes doivent être intégralement comptabilisées par le coparticipant.

Comptabilisation des achats d'actifs auprès d'une activité conjointe

- B36 Lorsqu'une entité conclut avec une activité conjointe dont elle est un coparticipant une transaction telle qu'un achat d'actifs, elle ne doit pas comptabiliser sa quote-part des gains ou des pertes avant d'avoir revendu ces actifs à un tiers.
- B37 Lorsque de telles transactions indiquent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs devant être achetés, ou encore une perte de valeur de ces actifs, le coparticipant doit comptabiliser sa quote-part de ces pertes.

Appendice C

Date d'entrée en vigueur, dispositions transitoires et retrait d'autres IFRS

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- C1 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps IFRS 10, IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, IAS 27 (telle que modifiée en 2011) et IAS 28 (telle que modifiée en 2011).
- C1A La publication de *États financiers consolidés, partenariats et informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités: dispositions transitoires* (modifications d'IFRS 10, d'IFRS 11 et d'IFRS 12), en juin 2012, a donné lieu à la modification des paragraphes C2 à C5, C7 à C10 et C12 et à l'ajout des paragraphes C1B, C13A et C13B. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Si l'entité applique IFRS 11 pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.
- C1AA La publication de *Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes* (modifications d'IFRS 11) en mai 2014 a donné lieu à la modification de l'intertitre suivant le paragraphe B33 et à l'ajout des paragraphes 21A, B33A à B33D et C14A ainsi que des intertitres s'y rattachant. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- C1AB La publication des *Améliorations annuelles des normes IFRS — Cycle 2015–2017*, en décembre 2017, a donné lieu à l'ajout du paragraphe B33CA. L'entité doit appliquer ces modifications 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 autorisée. Si l'entité applique ces modifications de manière anticipée, elle doit l'indiquer.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- C1B Nonobstant les dispositions du paragraphe 28 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, lors de la première application de la présente norme, l'entité n'est tenue de présenter les informations quantitatives exigées par le paragraphe 28 f) d'IAS 8 que pour la période annuelle qui précède immédiatement la période annuelle de première application d'IFRS 11 (la «période immédiatement antérieure»). L'entité peut également présenter ces informations pour la période considérée ou pour des périodes comparatives antérieures, mais n'est pas tenue de le faire.

Coentreprises — Transition de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence

- C2 Lorsqu'elle passe de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence, l'entité doit comptabiliser sa participation dans la coentreprise à la date d'ouverture de la période immédiatement antérieure. La valeur initiale de la participation doit correspondre au total des valeurs comptables des actifs et des passifs que l'entité avait auparavant comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle, y compris, le cas échéant, le *goodwill* découlant de l'acquisition. Si le *goodwill* était auparavant rattaché à une unité génératrice de trésorerie plus importante, ou à un groupe d'unités génératrices de trésorerie, l'entité doit affecter le *goodwill* à la coentreprise sur la base des valeurs comptables relatives de la coentreprise et de l'unité génératrice de trésorerie (ou groupe d'unités génératrices de trésorerie) à laquelle le *goodwill* se rattachait.
- C3 Le solde d'ouverture de la participation déterminé conformément au paragraphe C2 est considéré comme le coût présumé de celle-ci lors de sa comptabilisation initiale. L'entité doit appliquer les paragraphes 40 à 43 d'IAS 28 (telle que modifiée en 2011) à ce solde d'ouverture pour déterminer si sa participation est dépréciée, et elle doit comptabiliser toute perte de valeur à titre d'ajustement des résultats non distribués à l'ouverture de la période immédiatement antérieure. L'exception prévue aux paragraphes 15 et 24 d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* relative à la comptabilisation initiale ne s'applique pas à une participation dans une coentreprise comptabilisée en application des dispositions transitoires concernant les coentreprises auparavant comptabilisées selon la méthode de la consolidation proportionnelle.

- C4 Si le total des valeurs de tous les actifs et passifs auparavant comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle aboutit à un actif net négatif, l'entité doit déterminer si elle a des obligations juridiques ou implicites au titre de l'actif net négatif et, si c'est le cas, comptabiliser le passif correspondant. Si l'entité conclut qu'elle n'a pas d'obligations juridiques ou implicites au titre de l'actif net négatif, elle ne doit pas comptabiliser de passif correspondant, mais elle doit ajuster les résultats non distribués à l'ouverture de la période immédiatement antérieure. L'entité doit indiquer ce fait ainsi que sa quote-part non comptabilisée des pertes cumulées de ses coentreprises à la date d'ouverture de la période immédiatement antérieure et à la date où elle applique la présente norme pour la première fois.
- C5 L'entité doit fournir une ventilation des actifs et des passifs qui ont été regroupés dans le solde du poste Participation à l'ouverture de la période immédiatement antérieure. Les informations fournies à cet égard doivent être regroupées pour l'ensemble des coentreprises auxquelles l'entité applique les dispositions transitoires énoncées aux paragraphes C2 à C6.
- C6 Après la comptabilisation initiale, l'entité doit comptabiliser sa participation dans la coentreprise selon la méthode de la mise en équivalence, conformément à IAS 28 (telle que modifiée en 2011).

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

- C7 Lorsqu'elle passe de la méthode de la mise en équivalence à la comptabilisation des actifs et des passifs au titre de ses intérêts dans une activité conjointe, l'entité doit, à l'ouverture de la période immédiatement antérieure, décomptabiliser la participation qui était auparavant comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, ainsi que tout autre élément qui faisait partie de sa participation nette dans l'opération, conformément au paragraphe 38 d'IAS 28 (telle que modifiée en 2011), puis comptabiliser sa quote-part de chacun des actifs et des passifs relatifs à ses intérêts dans l'activité conjointe, y compris tout *goodwill* qui était inclus dans la valeur comptable de la participation.
- C8 L'entité doit déterminer ses intérêts dans les actifs et les passifs relatifs à l'activité conjointe en fonction des droits et des obligations qui lui sont conférés dans une proportion définie par l'accord contractuel. L'entité évalue les valeurs comptables initiales des actifs et des passifs par ventilation de la valeur comptable de sa participation à l'ouverture de la période immédiatement antérieure en se fondant sur les informations qu'elle utilisait aux fins de l'application de la méthode de la mise en équivalence.
- C9 Si la valeur de la participation (y compris tout autre élément qui faisait partie de la participation nette de l'entité dans l'opération) auparavant comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence selon le paragraphe 38 d'IAS 28 (telle que modifiée en 2011) diffère du solde net des actifs et des passifs (y compris, le cas échéant, le *goodwill*) qui a été comptabilisé:
- a) la différence doit être déduite de tout *goodwill* rattaché à la participation, et la différence restante, le cas échéant, doit être portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués à l'ouverture de la période immédiatement antérieure, si le montant net des actifs et des passifs (y compris, le cas échéant, le *goodwill*) comptabilisé est supérieur à la participation (y compris tout autre élément faisant partie de la participation nette de l'entité) décomptabilisée;
 - b) la différence doit être portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période immédiatement antérieure, si le montant net des actifs et des passifs (y compris, le cas échéant, le *goodwill*) comptabilisé est inférieur à la participation (y compris tout autre élément faisant partie de la participation nette de l'entité) décomptabilisée.
- C10 L'entité qui passe de la méthode de la mise en équivalence à la comptabilisation des actifs et des passifs doit présenter un rapprochement entre la participation décomptabilisée et les actifs et passifs comptabilisés, ainsi que toute différence restante portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période immédiatement antérieure.

- C11 L'exception prévue aux paragraphes 15 et 24 d'IAS 12 relative à la comptabilisation initiale ne s'applique pas aux actifs et aux passifs que l'entité comptabilise au titre de ses intérêts dans une activité conjointe.

Dispositions transitoires relatives aux états financiers individuels de l'entité

- C12 L'entité qui, conformément au paragraphe 10 d'IAS 27, préparait auparavant des états financiers individuels dans lesquels ses intérêts dans une activité conjointe étaient présentés à titre de participation comptabilisée au coût ou selon IFRS 9 doit:

- a) décomptabiliser sa participation, puis comptabiliser les actifs et les passifs au titre de ses intérêts dans l'activité conjointe à hauteur de montants déterminés conformément aux paragraphes C7 à C9;
- b) présenter un rapprochement entre la participation décomptabilisée et les actifs et passifs comptabilisés, ainsi que toute différence restante portée en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période immédiatement antérieure.

- C13 L'exception prévue aux paragraphes 15 et 24 d'IAS 12 relative à la comptabilisation initiale ne s'applique pas lorsque l'entité comptabilise, dans ses états financiers individuels, des actifs et des passifs au titre de ses intérêts dans une activité conjointe en application des dispositions transitoires du paragraphe C12 concernant les activités conjointes.

Références à la «période immédiatement antérieure»

- C13A Nonobstant les références à la «période immédiatement antérieure» aux paragraphes C2 à C12, l'entité peut également présenter des informations comparatives ajustées pour toute autre période antérieure présentée, mais elle n'est pas tenue de le faire. Si l'entité présente des informations comparatives ajustées pour une période antérieure, les références à la «période immédiatement antérieure» aux paragraphes C2 à C12 doivent s'interpréter comme des références à la «première période pour laquelle sont présentées des informations comparatives ajustées».

- C13B Si l'entité présente des informations comparatives non ajustées pour une période antérieure, elle doit identifier clairement les informations qui n'ont pas été ajustées, faire mention du fait qu'elles ont été établies selon des règles comptables différentes, et expliquer ces règles.

Références à IFRS 9

- C14 Si l'entité applique la présente norme mais n'applique pas encore IFRS 9, toute référence à IFRS 9 doit s'interpréter comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes

- C14A La publication de *Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes* (modifications d'IFRS 11) en mai 2014 a donné lieu à la modification de l'intertitre suivant le paragraphe B33 et à l'ajout des paragraphes 21A, B33A à B33D et C1AA ainsi que des intertitres s'y rattachant. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes dont l'activité constitue une entreprise, au sens d'IFRS 3, dans le cas des acquisitions réalisées à compter de l'ouverture de la première période pour laquelle elle applique les modifications. Par conséquent, les montants comptabilisés pour les acquisitions d'intérêts dans des activités conjointes réalisées au cours des périodes antérieures ne doivent pas être ajustés.

RETRAIT D'AUTRES IFRS

- C15 La présente norme annule et remplace les IFRS suivantes:

- a) IAS 31 *Participation dans des coentreprises*; et
- b) SIC-13 *Entités contrôlées conjointement — apports non monétaires par des coentrepreneurs*.