

Norme comptable internationale 31

Participation dans des coentreprises

Champ d'application

- 1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges de coentreprises dans les états financiers de coentrepreneurs et d'investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise. Toutefois, elle ne s'applique pas aux participations de coentrepreneurs dans des entités contrôlées conjointement détenues par :
- (a) des organismes de capital-risque, ou
 - (b) des fonds communs de placement, des sociétés d'investissement à capital variable et des entités semblables telles que des fonds d'assurance liés à des placements,
- et évaluées à la juste valeur par le biais du résultat net selon IFRS 9 *Instruments financiers*. L'entité doit évaluer ces participations à la juste valeur par le biais du résultat net selon IFRS 9. Un coentrepreneur qui détient une telle participation doit satisfaire aux obligations d'information des paragraphes 55 et 56.
- 2 Un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement est exempté des dispositions des paragraphes 30 (consolidation proportionnelle) et 38 (méthode de la mise en équivalence) s'il remplit les conditions suivantes :
- (a) la participation est classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ;
 - (b) l'exception du paragraphe 10 d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* qui autorise une société mère détenant également une participation dans une entité contrôlée conjointement à ne pas présenter d'états financiers consolidés est applicable ; ou
 - (c) toutes les dispositions suivantes s'appliquent :
 - (i) le coentrepreneur est une filiale entièrement détenue, ou encore une filiale partiellement détenue par une autre entité ; et ses propriétaires, y compris ceux qui ne sont par ailleurs pas habilités à voter, ont été informés, sans émettre d'objection, que le coentrepreneur n'appliquait pas la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence,
 - (ii) les instruments de dette ou de capitaux propres du coentrepreneur 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 des marchés locaux et régionaux),
 - (iii) le coentrepreneur n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché organisé, ou n'est pas sur le point de le faire, et
 - (iv) la société mère ultime ou une société mère intermédiaire du coentrepreneur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes internationales d'information financière.

Définitions

- 3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :
- Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une activité économique afin d'en obtenir des avantages.
- La *méthode de la mise en équivalence* est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation dans une entité contrôlée conjointement est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du coentrepreneur dans l'actif net de l'entité contrôlée conjointement. Le résultat du coentrepreneur comprend sa quote-part du résultat de l'entité contrôlée conjointement.

Un investisseur dans une coentreprise est un participant à une coentreprise et il n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le *contrôle conjoint* est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).

Une *coentreprise* est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

La *consolidation proportionnelle* est une méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du coentrepreneur ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coentrepreneur.

Les *états financiers individuels* sont ceux que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, et dans lesquels les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

L'*influence notable* est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une activité économique, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

Un *coentrepreneur* est un participant à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.

- 4 Les états financiers dans lesquels on applique la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence ne sont pas des états financiers individuels, ni même des états financiers d'une entité qui ne détient pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement.
- 5 Les états financiers individuels sont ceux qui sont présentés en complément des états financiers consolidés, états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs sont consolidées proportionnellement. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers, ni à les accompagner.
- 6 Les entités qui sont exemptées en vertu du paragraphe 10 d'IAS 27, de l'application de la méthode de la mise en équivalence selon le paragraphe 13(c) d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* ou de l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence en vertu du paragraphe 2 de la présente norme peuvent présenter des états financiers individuels comme seuls états financiers.

Formes de coentreprises

- 7 Les coentreprises revêtent diverses formes et structures. La présente norme identifie trois grandes catégories – les activités contrôlées conjointement, les actifs contrôlés conjointement et les entités contrôlées conjointement – qui sont généralement connues sous le nom de coentreprises et répondent à leur définition. Toutes les coentreprises partagent les caractéristiques suivantes :
- (a) deux coentrepreneurs ou plus sont liés par un accord contractuel ; et
 - (b) l'accord contractuel établit un contrôle conjoint.

Contrôle conjoint

- 8 Le contrôle conjoint peut être écarté lorsqu'une entreprise détenue est en restructuration légale ou en faillite, ou lorsqu'elle est soumise à des restrictions sévères et durables qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au coentrepreneur. Si le contrôle conjoint se poursuit, ces événements ne sont pas suffisants, par eux-mêmes, pour justifier de ne pas comptabiliser les coentreprises selon la présente norme.

Accord contractuel

- 9 L'existence d'un accord contractuel permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entreprises associées sur lesquelles l'investisseur exerce une influence notable (voir IAS 28). Aux fins de la présente norme, les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel pour établir un contrôle conjoint ne sont pas des coentreprises.

- 10 La preuve de l'accord contractuel peut être apportée de différentes façons, par exemple par un contrat conclu entre les coentrepreneurs ou le procès-verbal de leurs discussions. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans les statuts ou dans les règlements de la coentreprise. Quelle qu'en soit la forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et traite de questions telles que :
- (a) l'activité, la durée et les obligations de communication financière de la coentreprise ;
 - (b) la désignation des membres du conseil d'administration ou d'un autre organe de direction similaire de la coentreprise et les droits de vote des coentrepreneurs ;
 - (c) les apports en capital des coentrepreneurs ; et
 - (d) le partage entre les coentrepreneurs de la production, des produits, charges ou résultats de la coentreprise.
- 11 L'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des coentrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité.
- 12 L'accord contractuel peut identifier l'un des coentrepreneurs comme le gestionnaire ou le gérant de la coentreprise. Le gestionnaire ne contrôle pas la coentreprise mais agit, en vertu des pouvoirs qui lui ont été délégués, conformément aux politiques financières et opérationnelles dont sont convenus les coentrepreneurs selon l'accord contractuel. Si le gestionnaire a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'activité économique, il contrôle la coentreprise et celle-ci est alors une filiale du gestionnaire et non une coentreprise.

Activités contrôlées conjointement

- 13 L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et d'autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève ses propres financements, qui représentent des obligations qui lui sont propres. Les activités de la coentreprise peuvent être réalisées par le personnel du coentrepreneur parallèlement aux activités similaires du coentrepreneur. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les coentrepreneurs, des produits tirés de la vente de la production conjointe et de toute charge engagée conjointement.
- 14 Un exemple d'activité contrôlée conjointement est celui où deux coentrepreneurs ou plus regroupent leurs activités, ressources et compétences pour produire, commercialiser et distribuer conjointement un produit particulier, tel qu'un avion. Chacun des coentrepreneurs est chargé d'une partie du processus de fabrication. Chacun assume ses propres coûts et obtient une quote-part du produit de la vente de l'avion, quote-part déterminée selon l'accord contractuel.
- 15 **En ce qui concerne sa participation dans des activités contrôlées conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :**
- (a) **les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il contracte ; et**
 - (b) **les charges qu'il engage et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.**
- 16 Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.
- 17 Une comptabilité distincte peut ne pas être imposée à la coentreprise et des états financiers peuvent ne pas être préparés par celle-ci. Toutefois, les coentrepreneurs peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

Actifs contrôlés conjointement

- 18 Certaines coentreprises impliquent le contrôle conjoint, et souvent la copropriété, par les coentrepreneurs d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentreprise et qui lui sont dévolus à ces fins. Les actifs servent à procurer des avantages aux coentrepreneurs. Chaque coentrepreneur peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges engagées.
- 19 Ces coentreprises n'impliquent pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur

exerce, par le moyen de sa quote-part dans l'actif contrôlé conjointement, un contrôle sur sa part dans les avantages économiques futurs.

- 20 De nombreuses activités du secteur du pétrole, du gaz et de l'extraction de minéraux impliquent des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, un certain nombre de sociétés de production de pétrole peuvent contrôler et exploiter conjointement un oléoduc. Chaque coentrepreneur utilise l'oléoduc pour transporter son propre produit, en contrepartie de quoi il assume une part convenue des charges liées à l'activité de l'oléoduc. Un autre exemple d'actif contrôlé conjointement est celui de deux entités contrôlant conjointement un bien immobilier, chacune d'elles touchant une part des loyers perçus et assumant une part des charges.
- 21 **En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :**
- (a) **sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs ;**
 - (b) **tout passif qu'il contracte ;**
 - (c) **sa quote-part de tout passif qu'il contracte conjointement avec les autres coentrepreneurs de la coentreprise ;**
 - (d) **tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge engagée par la coentreprise ; et**
 - (e) **toute charge engagée au titre de sa participation dans la coentreprise.**
- 22 En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur inclut dans sa comptabilité et comptabilise dans ses états financiers :
- (a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs et non comme une participation. Par exemple, la quote-part dans un oléoduc contrôlé conjointement est classée en tant qu'immobilisation corporelle ;
 - (b) des passifs qu'il contracte, par exemple ceux qu'il a contractés pour financer sa quote-part des actifs ;
 - (c) sa quote-part de tout passif contracté conjointement avec les autres coentrepreneurs relativement à la coentreprise ;
 - (d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge engagée par la coentreprise ;
 - (e) toute charge qu'il a engagée relativement à sa participation dans la coentreprise, par exemple celles qui sont liées au financement de sa participation dans les actifs et à la vente de sa quote-part de la production.

Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

- 23 Le traitement des actifs contrôlés conjointement rend compte de la substance, de la réalité économique et, généralement, de la forme juridique de la coentreprise. La comptabilité distincte de la coentreprise peut se limiter aux charges qui sont engagées conjointement par les coentrepreneurs et qui seront assumées *in fine* par ceux-ci en proportion des parts convenues. Il est possible de ne pas préparer d'états financiers pour la coentreprise, même si les coentrepreneurs préparent des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

Entités contrôlées conjointement

- 24 Une entité contrôlée conjointement est une coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entité, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les coentrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité.
- 25 L'entité contrôlée conjointement contrôle les actifs de la coentreprise, contracte des passifs et des charges et réalise des produits. Elle peut passer des contrats en son nom propre et lever le financement nécessaire à l'activité de la coentreprise. Chaque coentrepreneur a droit à une quote-part dans les bénéfices de l'entité contrôlée conjointement, même si certaines entités contrôlées conjointement prévoient également le partage de la production de la coentreprise.
- 26 Un exemple courant d'entité contrôlée conjointement est celui de deux entités qui regroupent leurs activités dans un métier donné en transférant les actifs et passifs appropriés à une entité contrôlée conjointement. Un autre exemple est celui d'une entité qui débute une activité dans un pays étranger conjointement avec l'État ou un

organisme public de ce pays, en établissant une entité distincte contrôlée conjointement par l'entité et l'État ou l'organisme public.

- 27 De nombreuses entités contrôlées conjointement sont en substance similaires aux coentreprises définies comme des activités contrôlées conjointement ou des actifs contrôlés conjointement. À titre d'exemple, les coentrepreneurs peuvent, pour des raisons fiscales ou autres, transférer un actif contrôlé conjointement, comme un oléoduc, à une entité contrôlée conjointement. De même, les coentrepreneurs peuvent apporter dans une entité contrôlée conjointement des actifs qui seront exploités conjointement. Certaines activités contrôlées conjointement impliquent également l'établissement d'une entité contrôlée conjointement pour traiter certains aspects de l'activité, par exemple la conception, la commercialisation, la distribution ou le service après-vente du produit.
- 28 Une entité contrôlée conjointement tient sa propre comptabilité et prépare et présente des états financiers de la même manière que les autres entités, en conformité aux Normes internationales d'information financière.
- 29 Généralement, chaque coentrepreneur apporte de la trésorerie ou autres ressources à l'entité contrôlée conjointement. Ces apports sont compris dans la comptabilité du coentrepreneur et comptabilisés dans ses états financiers comme une participation dans l'entité contrôlée conjointement.

États financiers d'un coentrepreneur

Consolidation proportionnelle

- 30 **Un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la consolidation proportionnelle ou la méthode alternative décrite au paragraphe 38. En cas de recours à la consolidation proportionnelle, un des deux formats de présentation décrits ci-après doit être utilisé.**
- 31 Un investisseur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant un des deux formats de présentation pour la consolidation proportionnelle, qu'elle ait ou non des participations dans des filiales ou qu'elle présente ses états financiers comme des états financiers consolidés.
- 32 Lorsqu'il comptabilise une participation dans une entité contrôlée conjointement, il est essentiel qu'un coentrepreneur rende compte de la substance et de la réalité économique de l'accord, plutôt que de la structure ou de la forme particulière de la coentreprise. Dans une entité contrôlée conjointement, un coentrepreneur contrôle sa part des avantages économiques futurs par le biais de sa quote-part des actifs et passifs de la coentreprise. Cette substance et cette réalité économique sont traduites dans les états financiers consolidés du coentrepreneur, lorsque le coentrepreneur comptabilise sa participation dans les actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux formats de présentation de la consolidation proportionnelle décrits au paragraphe 34.
- 33 L'application de la consolidation proportionnelle signifie que l'état de la situation financière du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part des passifs dont il est conjointement responsable. L'état du résultat global du coentrepreneur comprend sa quote-part des produits et des charges de l'entité contrôlée conjointement. De nombreuses procédures qui conviennent à l'application de la consolidation proportionnelle sont similaires aux procédures utilisées pour la consolidation des participations dans des filiales, lesquelles sont exposées dans IAS 27.
- 34 Différents formats de présentation peuvent être utilisés pour la consolidation proportionnelle. Le coentrepreneur peut regrouper sa quote-part de chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments similaires, ligne par ligne, dans ses états financiers. Par exemple, il peut regrouper sa quote-part des stocks de l'entité contrôlée conjointement avec ses stocks et regrouper sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement avec ses immobilisations corporelles. Ou bien, le coentrepreneur peut inclure dans ses états financiers des postes distincts pour sa quote-part des actifs, passifs, charges et produits de l'entité contrôlée conjointement. Par exemple, il peut faire apparaître de façon séparée sa quote-part d'un actif courant de l'entité contrôlée conjointement parmi ses actifs courants ; il peut présenter de façon séparée sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement parmi ses immobilisations corporelles. Ces deux formats de présentation aboutissent à la présentation de montants identiques de résultat et de chaque grande catégorie d'actifs, passifs, produits et charges. Les deux formats sont acceptables aux fins de la présente norme.
- 35 Quel que soit le format retenu pour la consolidation proportionnelle, il ne convient pas de compenser des actifs ou des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs ou des produits ou des charges en déduisant d'autres charges ou produits, à moins qu'un droit légal de compensation n'existe et que la compensation ne représente la réalisation attendue de l'actif ou le règlement attendu du passif.

- 36 Un coentrepreneur doit cesser d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir le contrôle conjoint d'une entité contrôlée conjointement.**
- 37 Le coentrepreneur cesse d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse de partager le contrôle conjoint de l'entité. Cela peut se produire, par exemple, lorsque le coentrepreneur cède sa participation ou lorsque l'entité contrôlée conjointement se voit imposer des restrictions externes telles que le coentrepreneur n'a plus le contrôle conjoint.

Méthode de la mise en équivalence

- 38 Au lieu d'employer la consolidation proportionnelle décrite au paragraphe 30, un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence.**
- 39 Un coentrepreneur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence, qu'il ait ou non des participations dans des filiales, qu'il présente ou non ses états financiers comme des états financiers consolidés.
- 40 Certains coentrepreneurs comptabilisent leurs participations dans des entités contrôlées conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence, décrite dans IAS 28. L'utilisation de la méthode de la mise en équivalence est préconisée par ceux qui font valoir qu'il est inapproprié de regrouper des éléments contrôlés avec des éléments contrôlés conjointement, et par ceux qui estiment que les coentrepreneurs exercent une influence notable, et non un contrôle conjoint, sur une entité contrôlée conjointement. La présente norme ne recommande pas d'utiliser la méthode de la mise en équivalence parce que la consolidation proportionnelle rend mieux compte de la substance et de la réalité économique de la participation d'un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, c'est-à-dire du contrôle du coentrepreneur sur sa quote-part des avantages économiques futurs. Néanmoins, la présente norme permet l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence comme autre traitement autorisé lors de la comptabilisation de participations dans des entités contrôlées conjointement.
- 41 Le coentrepreneur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir un contrôle conjoint, ou d'exercer une influence notable, sur l'entité contrôlée conjointement.**

Exceptions à la consolidation proportionnelle et à la méthode de la mise en équivalence

- 42 Les participations dans des entités contrôlées conjointement qui sont classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5 doivent être comptabilisées selon cette dernière norme.**
- 43 Lorsqu'une participation dans une entité contrôlée conjointement, classée auparavant comme détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de ce classement, elle doit être comptabilisée selon la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de son classement comme détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis le classement comme détenue en vue de la vente doivent être modifiés en conséquence.
- 44 [Supprimé]
- 45 Lorsqu'un investisseur cesse d'exercer un contrôle conjoint sur une entité, il doit comptabiliser tout investissement résiduel selon IFRS 9 à compter de cette date, pour autant que l'ancienne entité contrôlée conjointement ne devienne pas une filiale ou une entreprise associée. À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une filiale d'un investisseur, celui-ci doit comptabiliser sa part d'intérêt selon IAS 27 et IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (révisée en 2008). À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une entreprise associée d'un investisseur, celui-ci doit comptabiliser sa participation selon IAS 28. Lors de la perte du contrôle conjoint, l'investisseur doit évaluer à la juste valeur tout investissement qu'il conserve dans l'ancienne entité contrôlée conjointement. L'investisseur doit comptabiliser en résultat net toute différence entre :**
- (a) la juste valeur de tout investissement conservé et de tout produit lié à la sortie de la fraction de participation dans l'entité contrôlée conjointement ; et
 - (b) la valeur comptable de l'investissement à la date de la perte du contrôle conjoint.
- 45A Lorsqu'un investissement cesse d'être une entité contrôlée conjointement et est dès lors comptabilisé selon IFRS 9, la juste valeur de l'investissement à la date où il cesse d'être une entité contrôlée conjointement doit être considérée comme sa juste valeur lors de sa comptabilisation initiale en tant qu'actif financier selon IFRS 9.**

- 45B Si un investisseur perd le contrôle conjoint sur une entité, il doit comptabiliser tous les montants comptabilisés en autres éléments du résultat global relatifs à cette entité sur la même base que celle qui s'appliquerait si l'entité avait directement sorti les actifs ou passifs correspondants. Ainsi, si un profit ou une perte comptabilisé antérieurement en autres éléments du résultat global doit être reclassé en résultat net lors de la sortie des actifs ou des passifs correspondants, l'investisseur reclasse le profit ou la perte de capitaux propres en résultat net (en tant qu'ajustement de reclassement) lorsqu'il perd le contrôle conjoint de l'entité. Par exemple, si une entité contrôlée conjointement dispose d'écarts de change cumulés relatifs à un établissement à l'étranger et que l'investisseur perd son contrôle conjoint sur l'entité, il doit reclasser en résultat net le profit ou la perte antérieurement comptabilisé dans les autres éléments de résultat global au titre de l'établissement à l'étranger. Si la part d'intérêt d'un investisseur dans une entité contrôlée conjointement est réduite, mais que l'investissement reste une entité contrôlée conjointement, l'investisseur ne doit reclasser en résultat net qu'une fraction proportionnelle du profit ou de la perte antérieurement comptabilisé en autres éléments du résultat global.

États financiers individuels d'un coentrepreneur

- 46 **Une participation dans une entité contrôlée conjointement doit être comptabilisée dans les états financiers individuels d'un coentrepreneur selon les paragraphes 38 à 43 d'IAS 27.**
- 47 La présente norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

Transactions entre un coentrepreneur et une coentreprise

- 48 **Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de la transaction doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, et à la condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coentrepreneur doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coentrepreneurs*. Le coentrepreneur doit comptabiliser le montant intégral de toute perte lorsque l'apport ou la vente révèle une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.**
- 49 **Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, le coentrepreneur ne doit pas comptabiliser la quote-part des profits de la coentreprise dans la transaction avant d'avoir revendu les actifs à un tiers indépendant. Un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces transactions de la même façon que les profits, si ce n'est que les pertes doivent être comptabilisées immédiatement lorsqu'elles représentent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.**
- 50 Pour apprécier si une transaction entre un coentrepreneur et une coentreprise donne une indication de la dépréciation d'un actif, le coentrepreneur détermine la valeur recouvrable de l'actif selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Afin de déterminer la valeur d'utilité, le coentrepreneur estime les flux de trésorerie futurs attendus de l'actif sur la base de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession in fine par la coentreprise.

Présentation dans les états financiers d'un investisseur de sa participation dans une coentreprise

- 51 **Un investisseur qui détient une participation dans une coentreprise sans la contrôler conjointement doit comptabiliser cette participation selon IFRS 9 ou, s'il exerce une influence notable sur la coentreprise, selon IAS 28.**

Gestionnaires de coentreprises

- 52 **Les gestionnaires ou les gérants d'une coentreprise doivent comptabiliser leurs rémunérations selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.**
- 53 Un ou plusieurs coentrepreneurs peuvent agir à titre de gestionnaire ou de gérant d'une coentreprise. Les gestionnaires reçoivent généralement des rémunérations de gestion pour de telles fonctions. Les rémunérations sont comptabilisées en charges par la coentreprise.

* Voir également SIC-13 *Entités contrôlées conjointement—apports non monétaires par des coentrepreneurs*.

Informations à fournir

- 54 Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant déterminé pour les autres passifs éventuels, le montant global déterminé pour les passifs éventuels suivants, à moins que la probabilité de perte ne soit très faible :
- (a) tout passif éventuel contracté par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part de chacun des passifs éventuels contractés conjointement avec d'autres coentrepreneurs ;
 - (b) sa quote-part des passifs éventuels des coentreprises elles-mêmes, dont il pourrait être éventuellement responsable ; et
 - (c) les passifs éventuels qui découlent du fait que le coentrepreneur est éventuellement responsable des passifs des autres coentrepreneurs d'une coentreprise.
- 55 Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant des autres engagements, le montant global des engagements suivants au titre de ses participations dans des coentreprises :
- (a) tout engagement en capital pris par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs ; et
 - (b) sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentreprises elles-mêmes.
- 56 Un coentrepreneur doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement. Un coentrepreneur qui comptabilise ses participations dans des entités contrôlées conjointement en ayant recours soit à la consolidation proportionnelle par regroupement des éléments ligne par ligne, soit à la méthode de la mise en équivalence, doit indiquer les montants globaux respectifs des actifs courants, actifs non courants, passifs courants, passifs non courants, produits et charges se rapportant à ses participations dans des coentreprises.
- 57 Un coentrepreneur doit indiquer la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 58 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.
- 58A IAS 27 (révisée en 2008) a modifié les paragraphes 45 et 46 et ajouté les paragraphes 45A et 45B. Une entité doit appliquer l'amendement du paragraphe 46 de manière rétrospective, et l'amendement du paragraphe 45 ainsi que les paragraphes 45A et 45B de manière prospective pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) à une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.
- 58B Le paragraphe 1 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique ledit amendement à une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer à cette période antérieure les amendements du paragraphe 3 d'IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*, du paragraphe 1 d'IAS 28 et du paragraphe 4 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*, publiés en mai 2008. Une entité est autorisée à appliquer cet amendement à titre prospectif.
- 58C [Supprimé]
- 58D Le paragraphe 58A a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2010. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ledit amendement avant le 1^{er} juillet 2010, elle doit l'indiquer.
- 58E La publication d'IFRS 9 en octobre 2010 a donné lieu à la modification des paragraphes 1, 45 à 45B et 51, et à la suppression du paragraphe 58C. Une entité qui applique la version d'IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer ces amendements.

Retrait d'IAS 31 (révisée en 2000)

- 59 La présente norme annule et remplace IAS 31 *Information financière relative aux participations dans des coentreprises* (révisée en 2000).