



Bulletin *iGAAP in Focus*

Informations financières

L'IASB propose d'apporter des modifications à IAS 28 pour répondre aux questions sur la façon dont un investisseur applique la méthode de la mise en équivalence

Table des matières

Contexte

Modifications proposées

Date d'entrée en vigueur, transition et période de commentaires

Informations supplémentaires

Pour un complément d'information, veuillez consulter les sites web suivants :

www.iasplus.com
www.deloitte.com

Ce bulletin *iGAAP in Focus* porte sur le projet de modification d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*, énoncé dans l'exposé-sondage (ES) intitulé *Equity Method of Accounting*, publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) le 19 septembre 2024.

- L'IASB propose des modifications à IAS 28 pour répondre aux questions sur la façon dont un investisseur applique la méthode de la mise en équivalence aux éléments suivants :
 - modifications dans sa participation lors de l'*obtention* d'une influence notable ou d'un contrôle conjoint;
 - modifications dans sa participation *sans changement* d'influence notable ou de contrôle conjoint, y compris lors :
 - » de l'acquisition d'une participation supplémentaire dans l'entreprise associée ou la coentreprise,
 - » de la sortie d'une participation dans l'entreprise associée ou la coentreprise,
 - » d'autres variations de l'actif net de l'entreprise associée ou de la coentreprise qui modifient la participation de l'investisseur;
 - comptabilisation de sa quote-part des pertes, y compris si :
 - » un investisseur qui a ramené sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise à zéro est tenu de « rattraper » des pertes non comptabilisées dans le cas où il acquiert une participation additionnelle dans l'entreprise associée ou la coentreprise,
 - » un investisseur qui a ramené sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise à zéro comptabilise séparément sa quote-part du résultat net et des autres éléments du résultat global de l'entreprise associée ou de la coentreprise;
 - transactions avec les entreprises associées ou les coentreprises;
 - incidence de l'impôt différé lors de la comptabilisation initiale d'une entreprise associée ou d'une coentreprise;
 - contrepartie éventuelle;
 - évaluation visant à déterminer si une baisse de la juste valeur d'un placement dans une entreprise associée ou une coentreprise constitue une indication objective que la participation nette risque d'être dépréciée.
- L'exposé-sondage ne propose pas de date d'entrée en vigueur; cette dernière sera fixée lorsque l'IASB procédera à de nouvelles délibérations sur les propositions.
- La période de commentaires sur l'exposé-sondage prend fin le 20 janvier 2025.

Contexte

IAS 28 exige que les entités utilisent la méthode de la mise en équivalence dans leurs états financiers consolidés pour leurs participations dans des entreprises associées et des coentreprises. Les entités peuvent également utiliser la méthode de la mise en équivalence dans les états financiers individuels pour leurs participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées.

Des parties prenantes ont soulevé des questions sur la façon d'appliquer la méthode de la mise en équivalence dans des circonstances particulières. À l'aide du projet de modification, l'IASB cherche à résoudre ces questions d'application en identifiant et en appliquant les principes tirés d'IAS 28.

Modifications proposées

Évaluation du coût de la participation dans une entreprise associée ou une coentreprise

IAS 28 ne contient pas d'exigences sur la façon dont un investisseur évalue le coût de sa participation lorsqu'il obtient une influence notable ou un contrôle conjoint, par exemple :

- pour déterminer s'il faut évaluer à la juste valeur toute participation précédemment détenue dans l'entreprise associée ou la coentreprise;
- pour déterminer s'il faut comptabiliser et évaluer la contrepartie éventuelle et, le cas échéant, la façon de procéder.

L'IASB propose qu'un investisseur :

- évalue le coût de sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise lors de l'obtention de l'influence notable ou du contrôle conjoint, à la juste valeur de la contrepartie transférée, y compris la juste valeur de toute participation précédemment détenue dans l'entreprise associée ou la coentreprise;
- comptabilise et évalue à la juste valeur la contrepartie éventuelle comme faisant partie de la contrepartie transférée. Par la suite, l'investisseur :
 - ne doit pas réévaluer la contrepartie éventuelle classée comme instrument de capitaux propres,
 - évalue toute autre contrepartie éventuelle à la juste valeur à chaque date de clôture et comptabilise les variations de la juste valeur en résultat net.

Modifications des participations d'un investisseur sans changement d'influence notable ou de contrôle conjoint

IAS 28 ne contient pas d'exigences sur la façon dont un investisseur comptabilise les modifications dans les participations qu'il détient dans une entreprise associée ou une coentreprise sans changement d'influence notable ou de contrôle conjoint, qui découlent :

- de l'acquisition d'une participation additionnelle dans l'entreprise associée ou la coentreprise;
- de la sortie d'une participation (sortie partielle) dans l'entreprise associée ou la coentreprise;
- d'autres modifications des participations de l'investisseur dans l'entreprise associée ou la coentreprise.

L'IASB propose d'exiger ce qui suit :

- à la date d'acquisition d'une participation additionnelle dans une entreprise associée ou une coentreprise, l'investisseur devrait :
 - comptabiliser cette participation additionnelle et l'évaluer à la juste valeur de la contrepartie transférée,
 - inclure dans la valeur comptable la quote-part supplémentaire de l'investisseur dans la juste valeur des actifs identifiables et des passifs de l'entreprise associée ou de la coentreprise,
 - comptabiliser la différence entre ces deux montants soit à titre de goodwill inclus dans la valeur comptable de la participation, soit à titre de profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses dans le résultat net;
- à la date de la sortie d'une participation, l'investisseur devrait :
 - décomptabiliser la partie sortie de sa participation dans l'entreprise associée ou la coentreprise, évaluée en pourcentage de la valeur comptable de la participation,
 - comptabiliser tout écart entre la contrepartie reçue et le montant de la partie sortie en résultat net à titre de profit ou de perte;
- pour d'autres modifications dans ses participations dans une entreprise associée ou une coentreprise, par exemple lorsque l'entreprise

associée ou la coentreprise émet de nouvelles actions ou rachète des actions en circulation, l'investisseur devrait :

- comptabiliser une augmentation de sa participation, comme s'il acquérait une participation additionnelle. Dans ce cas, l'investisseur devrait déterminer la juste valeur de la contrepartie transférée comme sa quote-part de la variation des actifs nets de l'entreprise associée ou de la coentreprise découlant du rachat d'instruments de capitaux propres de l'entreprise associée ou de la coentreprise,
- comptabiliser une diminution de sa participation, comme s'il se départissait d'une participation. Dans ce cas, l'investisseur devrait déterminer la contrepartie reçue comme sa quote-part de la variation des actifs nets de l'entreprise associée ou de la coentreprise découlant de l'émission d'instruments de capitaux propres de l'entreprise associée ou de la coentreprise.

Comptabilisation de la quote-part de l'investisseur dans les pertes

Le paragraphe 38 d'IAS 28 exige qu'un investisseur cesse de comptabiliser sa quote-part dans les pertes ultérieures si la quote-part de l'investisseur dans les pertes d'une entreprise associée ou d'une coentreprise est égale ou supérieure à ses intérêts dans celle-ci. Toutefois, IAS 28 ne précise pas si un investisseur qui a ramené la valeur comptable de sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise à zéro doit :

- comptabiliser, à l'acquisition d'une participation additionnelle, toute perte non comptabilisée comme un ajustement de « ratrapage » en déduisant ces pertes du coût de la participation additionnelle acquise; ou
- comptabiliser séparément sa quote-part de chaque composante du résultat global de l'entreprise associée ou de la coentreprise.

L'IASB propose qu'un investisseur :

- ne comptabilise pas, à l'acquisition d'une participation additionnelle, sa quote-part dans les pertes d'une entreprise associée ou d'une coentreprise non comptabilisées en réduisant la valeur comptable de la participation additionnelle acquise;
- comptabilise et présente séparément sa quote-part dans le résultat net de l'entreprise associée ou de la coentreprise et sa quote-part dans les autres éléments du résultat global de l'entreprise associée ou de la coentreprise.

Observation

L'IASB a décidé de ne pas élaborer de réponses à d'autres questions d'application connexes, comme l'ordre de comptabilisation des bénéfices dans le résultat net et dans les autres éléments du résultat global lorsqu'un investisseur recommence à comptabiliser sa quote-part dans les bénéfices de l'entreprise associée ou de la coentreprise. Selon l'IASB, ces questions ne se posent habituellement pas dans la pratique et ne figuraient donc pas sur la liste des questions relatives à l'application sélectionnées pour le projet.

Transactions avec des entreprises associées ou des coentreprises

Lorsqu'un investisseur vend une filiale à une entreprise associée ou à une coentreprise, il existe des exigences incompatibles entre :

- le paragraphe 28 d'IAS 28, qui exige qu'un investisseur comptabilise les profits ou les pertes découlant de transactions entre lui et une entreprise associée ou une coentreprise qu'à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans cette entreprise associée ou cette coentreprise; et
- les paragraphes 25 et B97 à B99 d'IFRS 10, qui exigent la comptabilisation intégrale du profit ou de la perte associé à la perte du contrôle d'une filiale.

L'IASB propose donc de remédier à cette incohérence en exigeant qu'un investisseur comptabilise intégralement les profits et les pertes découlant de toutes les transactions « d'amont » et « d'aval » avec ses entreprises associées ou ses coentreprises, y compris les transactions entraînant la perte du contrôle d'une filiale.

Observation

En 2014, l'IASB a apporté des modifications à l'exigence du paragraphe 28 d'IAS 28 lorsqu'il a publié ***Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise (modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28)*** (les modifications apportées en 2014).

Les modifications apportées en 2014 indiquaient clairement que l'intégralité d'un profit ou d'une perte est comptabilisée lorsqu'un transfert à une entreprise associée ou à une coentreprise implique une entreprise, et qu'une partie d'un profit ou d'une perte est comptabilisée si l'actif transféré ne comporte pas d'entreprise. Le profit ou la perte qui n'est pas comptabilisé est déduit du coût de la participation.

À la suite de la finalisation des modifications apportées en 2014, l'IASB a relevé plusieurs questions d'ordre pratique qui ont une incidence sur l'application des modifications. Par conséquent, en décembre 2015, l'IASB a reporté la date d'entrée en vigueur des modifications apportées en 2014 pour une période indéterminée.

L'IASB propose maintenant d'abandonner les modifications apportées en 2014 et propose plutôt l'approche décrite dans l'exposé-sondage. L'IASB a également décidé de proposer des modifications à IFRS 10 afin de supprimer les dispositions introduites par les modifications apportées en 2014.

Indices de dépréciation (baisse de la juste valeur)

Les paragraphes 41A à 41C d'IAS 28 décrivent divers événements pouvant indiquer que la participation nette dans une entreprise associée ou une coentreprise pourrait avoir subi une dépréciation, y compris une baisse importante ou prolongée de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres en deçà de son coût.

L'une des questions d'application demandait si un investisseur devrait évaluer une baisse de la juste valeur d'une participation en comparant cette juste valeur à la valeur comptable de la participation nette dans l'entreprise associée ou la coentreprise à la date de clôture ou au coût de la participation lors de la comptabilisation initiale.

L'IASB propose :

- de remplacer « baisse [...] en deçà de son coût » par « baisse [...] en deçà de sa valeur comptable »;
- de supprimer « importante ou prolongée » pour la baisse de la juste valeur;
- d'ajouter des exigences à IAS 28 expliquant que les informations sur la juste valeur de la participation peuvent être obtenues à partir du prix payé pour l'acquisition d'une participation additionnelle dans l'entreprise associée ou la coentreprise, ou reçues pour la vente d'une partie de la participation, ou à partir d'un prix coté sur un marché pour cette participation.

L'IASB propose également de réorganiser les exigences d'IAS 28 relatives à la dépréciation afin de les rendre plus faciles à appliquer et d'harmoniser leur libellé avec les exigences d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Modifications proposées aux obligations d'information énoncées dans IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* et IAS 27 *États financiers individuels*

En ce qui a trait aux participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, l'IASB propose de modifier IFRS 12 afin d'exiger que l'investisseur fournit des informations sur :

- les profits ou les pertes découlant d'autres modifications dans sa participation;
- les profits ou les pertes résultant de transactions « d'aval » avec ses entreprises associées ou coentreprises;
- les informations sur les accords de contrepartie éventuelle;
- un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et la valeur comptable à la clôture de ses participations.

L'IASB propose également de modifier IAS 27 pour exiger d'une société mère qu'elle présente les profits ou les pertes découlant de ses transactions « d'aval » avec ses filiales si elle utilise la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser ses participations dans des filiales dans des états financiers individuels.

Observation

Le paragraphe 10 d'IAS 27 permet à une entité mère d'utiliser la méthode de la mise en équivalence d'IAS 28 pour comptabiliser ses participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées dans les états financiers individuels.

L'IASB propose de conserver le paragraphe 10 d'IAS 27 tel quel, ce qui signifie que les propositions de l'exposé-sondage s'appliqueraient aux participations dans des filiales auxquelles la méthode de la mise en équivalence est appliquée dans les états financiers individuels de l'investisseur.

Modifications proposées à IFRS 19 *Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : informations à fournir*

L'IASB propose d'apporter des modifications à IFRS 19 afin d'exiger d'une filiale admissible qu'elle fournit des informations sur les accords de contrepartie éventuelle et présente les profits ou les pertes résultant de transactions « d'aval » avec ses entreprises associées ou coentreprises.

L'IASB propose également d'apporter des modifications à IFRS 19 afin d'exiger d'une filiale ayant choisi d'appliquer la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser ses participations dans des filiales dans des états financiers individuels qu'elle présente les profits ou les pertes découlant de transactions « d'aval » avec ces filiales.

Date d'entrée en vigueur, transition et période de commentaires

L'exposé-sondage ne précise pas de date d'entrée en vigueur. La date d'entrée en vigueur sera fixée lorsque l'IASB procédera à de nouvelles délibérations.

En ce qui concerne la transition, l'IASB propose d'exiger qu'une entité :

- applique de manière rétrospective l'obligation de comptabiliser l'intégralité du profit ou de la perte découlant de toutes les transactions avec des entreprises associées ou des coentreprises;
- applique les dispositions relatives aux contreparties éventuelles en comptabilisant et en évaluant ces contreparties à la juste valeur à la date de transition – généralement à la date d'ouverture de l'exercice précédent immédiatement la date de première application – et en ajustant la valeur comptable de ses participations dans des entreprises associées ou des coentreprises en conséquence;
- applique prospectivement les autres exigences à compter de la date de transition.

L'IASB propose également une exemption relative au retraitement pour toute autre période antérieure présentée.

La période de commentaires sur l'exposé-sondage prend fin le 20 janvier 2025.

Informations supplémentaires

Si vous avez des questions au sujet des modifications proposées, veuillez communiquer avec votre personne-ressource habituelle de Deloitte ou avec l'une des personnes-ressources indiquées dans le présent bulletin *iGAAP in Focus*.

L'outil DART (Deloitte Accounting Research Tool) est une bibliothèque virtuelle exhaustive dans le domaine de l'information comptable et financière.

Les directives **iGAAP contenus dans la bibliothèque DART** permettent d'accéder aux normes IFRS, avec des liens vers :

- les manuels iGAAP de Deloitte, qui sont des guides de référence à jour fournissant des directives sur la présentation de l'information financière conformément aux normes IFRS;
- un modèle d'états financiers pour les entités qui présentent leur information financière selon les normes comptables IFRS.

De plus, ces volumes portant sur **l'information en matière de durabilité** contiennent des orientations sur les obligations d'information et les recommandations dont les entreprises doivent tenir compte en ce qui a trait aux questions environnementales, sociales et de gouvernance, lesquelles peuvent avoir une incidence déterminante sur la valeur d'une entité.

Pour envoyer une demande d'abonnement aux ressources iGAAP de la bibliothèque DART, cliquez **ici** afin de lancer le processus et sélectionnez le bloc iGAAP. Pour obtenir plus de renseignements sur les ressources iGAAP contenus dans la bibliothèque DART, y compris sur le prix des abonnements, cliquez **ici**.

Principales personnes-ressources

Leader mondiale IFRS et chef de la présentation d'information par les sociétés

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centres d'excellence des IFRS

Amériques

Argentine	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
Canada	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
Mexique	Kevin Nishimura	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
États-Unis	Magnus Orrell	iasplus-us@deloitte.com
	Ignacio Perez	iasplus-us@deloitte.com

Asie-Pacifique

Asie-Pacifique	Shinya Iwasaki	ifrs-ap@deloitte.com
Australie	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
Chine	Mateusz Lasik	ifrs@deloitte.com.cn
Japon	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohmatsu.co.jp
Singapour	Lin Leng Soh	ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Afrique

Belgique	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
Danemark	Søren Nielsen	ifrs@deloitte.dk
France	Irène Piquin Gable	ifrs@deloitte.fr
Allemagne	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
Italie	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
Luxembourg	Jeremy Pages	ifrs@deloitte.lu
Pays-Bas	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Afrique du Sud	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
Espagne	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
Suède	Fredrik Walmeus	seifrs@deloitte.se
Suisse	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
Royaume-Uni	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited (« DTTL »), ainsi que son réseau mondial de cabinets membres et leurs entités liées (collectivement appelés l'« organisation Deloitte »). DTTL (appelé également « Deloitte mondial ») ainsi que chacun de ses cabinets membres et entités liées sont des entités juridiques distinctes et indépendantes, qui ne peuvent s'obliger ou se lier mutuellement à l'égard de tiers. DTTL et chacun de ses cabinets membres et de leurs entités liées sont responsables uniquement de leurs propres actes et omissions et non de ceux et celles des autres cabinets membres et entités. DTTL n'offre aucun service aux clients. Pour en apprendre davantage, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Deloitte fournit des services de pointe en matière d'audit et de services-conseils en audit, de fiscalité et d'affaires juridiques, de consultation, de conseils financiers et de conseils en gestion des risques à près de 90 % des sociétés du palmarès Fortune Global 500^{MD} et à des milliers de sociétés fermées. Les membres de notre personnel produisent des résultats mesurables et durables pour rehausser la confiance du public envers les marchés financiers, aider nos clients à se transformer et à prospérer, et ouvrir la voie afin de créer une économie plus forte, une société plus équitable et un monde plus durable. Deloitte tire parti de son histoire de plus de 175 ans dans plus de 150 pays et territoires. Pour en apprendre davantage sur la façon dont les quelque 450 000 professionnels de Deloitte ont une influence marquante, voir www.deloitte.com.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), son réseau mondial de cabinets membres et leurs entités liées (collectivement, l'« organisation Deloitte ») ne fournissent aucun conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise ou vos finances, vous devriez consulter un conseiller professionnel reconnu.

Aucune déclaration, aucune garantie ni aucun engagement (explicite ou implicite) n'est donné quant à l'exactitude ou l'exhaustivité des informations contenues dans la présente publication, et ni DTTL, ni ses cabinets membres, ni ses entités liées, ni ses employés ou agents ne peuvent être tenus responsables de toute perte ou dommage, quel qu'il soit, survenant directement ou indirectement en relation avec toute personne se fiant à la présente publication. DTTL et chacun de ses cabinets membres et leurs entités affiliées constituent des entités juridiques distinctes et indépendantes.

© 2024. Pour plus d'information, communiquez avec Deloitte mondial.

Conçu par Deloitte Services de création CoRe. RITM1877544