

Apport d'immobilisations corporelles à une entreprise associée

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la façon dont une entité comptabilise une transaction dans le cadre de laquelle elle fournit, à une entreprise associée nouvellement constituée, un apport d'immobilisations corporelles en contrepartie d'actions de cette entreprise associée.

Dans la mise en situation décrite dans la demande :

- a. trois entités (les « investisseurs ») créent une nouvelle entité. Les investisseurs sont tous contrôlés par le même gouvernement, c'est-à-dire qu'ils sont sous contrôle commun ;
- b. chaque investisseur fournit à la nouvelle entité un apport d'immobilisations corporelles en contrepartie d'actions de cette entité. Les immobilisations corporelles apportées par les investisseurs ne répondent pas à la définition d'une entreprise (au sens d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*) ;
- c. chaque investisseur exerce une influence notable sur la nouvelle entité. Par conséquent, la nouvelle entité constitue une entreprise associée pour chacun des investisseurs. Ceux-ci n'exercent pas de contrôle ou de contrôle conjoint sur la nouvelle entité ;
- d. la transaction est effectuée selon des modalités équivalentes à celles de transactions normales conclues entre des intervenants du marché.

On a demandé au Comité :

- a. au sujet de l'application des normes IFRS aux transactions entre des entités sous contrôle commun, si les normes IFRS prévoient une exception ou une exemption générale pour ce qui est de l'application des dispositions d'une norme en particulier à ce type de transactions (question A) ;
- b. si les profits ou les pertes découlant de l'apport d'immobilisations corporelles à l'entreprise associée sont comptabilisés par l'investisseur à concurrence des intérêts des autres investisseurs dans cette entreprise (question B) ;
- c. comment l'investisseur détermine le profit ou la perte découlant de l'apport d'immobilisations corporelles à l'entreprise associée ainsi que le coût de sa participation dans cette entreprise. Plus précisément, on a demandé au Comité si le coût de la participation de chaque investisseur dans l'entreprise associée se fonde sur la juste valeur des immobilisations corporelles apportées ou sur la juste valeur de la participation acquise dans l'entreprise associée (question C).

Dans son analyse de la demande, le Comité a présumé que l'apport d'immobilisations corporelles à l'entreprise associée présente une substance commerciale au sens du paragraphe 25 d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

Question A

Selon le paragraphe 7 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, lorsqu'une IFRS s'applique spécifiquement à une transaction, l'entité est tenue d'appliquer les dispositions de l'IFRS en question. Le Comité a fait remarquer que, par conséquent, à moins qu'une norme n'exclue expressément les transactions entre des entités sous contrôle commun de son champ d'application, l'entité applique les dispositions pertinentes de cette norme à ces transactions.

Question B

Le paragraphe 28 d'IAS 28 exige de l'entité qu'elle ne comptabilise les profits ou les pertes découlant de transactions « d'amont » et « d'aval » effectuées avec une entreprise associée qu'à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans celle-ci. Selon le même paragraphe, les transactions « d'aval » sont, par exemple, les apports d'actifs par l'entité à l'entreprise associée.

Le Comité a fait observer que le terme « investisseurs non liés » utilisé dans le paragraphe 28 d'IAS 28 désigne les investisseurs autres que l'entité (y compris ses filiales consolidées). Le terme « non lié » n'est donc pas l'antonyme du terme « lié » au sens de la définition de « partie liée » donnée dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*. Cette observation concorde avec le postulat selon lequel les états financiers sont établis du point de vue de l'entité comptable, qui correspond, dans la mise en situation décrite dans la demande, à chacun des investisseurs.

Par conséquent, le Comité a conclu que les profits ou les pertes découlant de l'apport d'immobilisations corporelles à une entreprise associée sont comptabilisés par l'entité à concurrence des intérêts des autres investisseurs dans cette entreprise.

Question C

Cette question n'a d'incidence que si la juste valeur des immobilisations corporelles apportées diffère de celle des titres de capitaux propres de l'entreprise associée reçus en contrepartie de cet apport. Le Comité a fait remarquer que dans la mise en situation décrite dans la demande, il s'attendrait généralement à ce que la juste valeur des immobilisations corporelles apportées soit égale à celle des titres de capitaux propres reçus en contrepartie. S'il existe au départ un quelconque indice que la juste valeur des immobilisations corporelles apportées diffère de la juste valeur des titres de capitaux propres acquis, l'investisseur évalue d'abord les raisons qui sous-tendent cette différence, puis il passe en revue les procédures et les hypothèses qu'il a utilisées pour déterminer la juste valeur.

Le Comité a fait observer qu'en application des dispositions des normes IFRS, l'entité se fonde sur la juste valeur des immobilisations corporelles apportées pour déterminer et comptabiliser le profit ou la perte découlant de cet apport ainsi que la valeur comptable de sa participation dans l'entreprise associée, sauf si la transaction donne une indication objective de dépréciation de cette participation. Si tel est le cas, l'investisseur tient également compte des dispositions en matière de dépréciation d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Si, au terme de la revue des procédures et des hypothèses utilisées pour déterminer la juste valeur, il s'avère que la juste valeur des immobilisations corporelles est supérieure à celle de la participation acquise par l'entité dans l'entreprise associée, il existe alors une indication objective de dépréciation de cette participation.

Pour les trois questions, le Comité a conclu que les principes et les dispositions des normes IFRS fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité qui se trouve dans les circonstances décrites dans la mise en situation de comptabiliser l'apport d'immobilisations corporelles qu'elle fournit à l'entreprise associée. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.