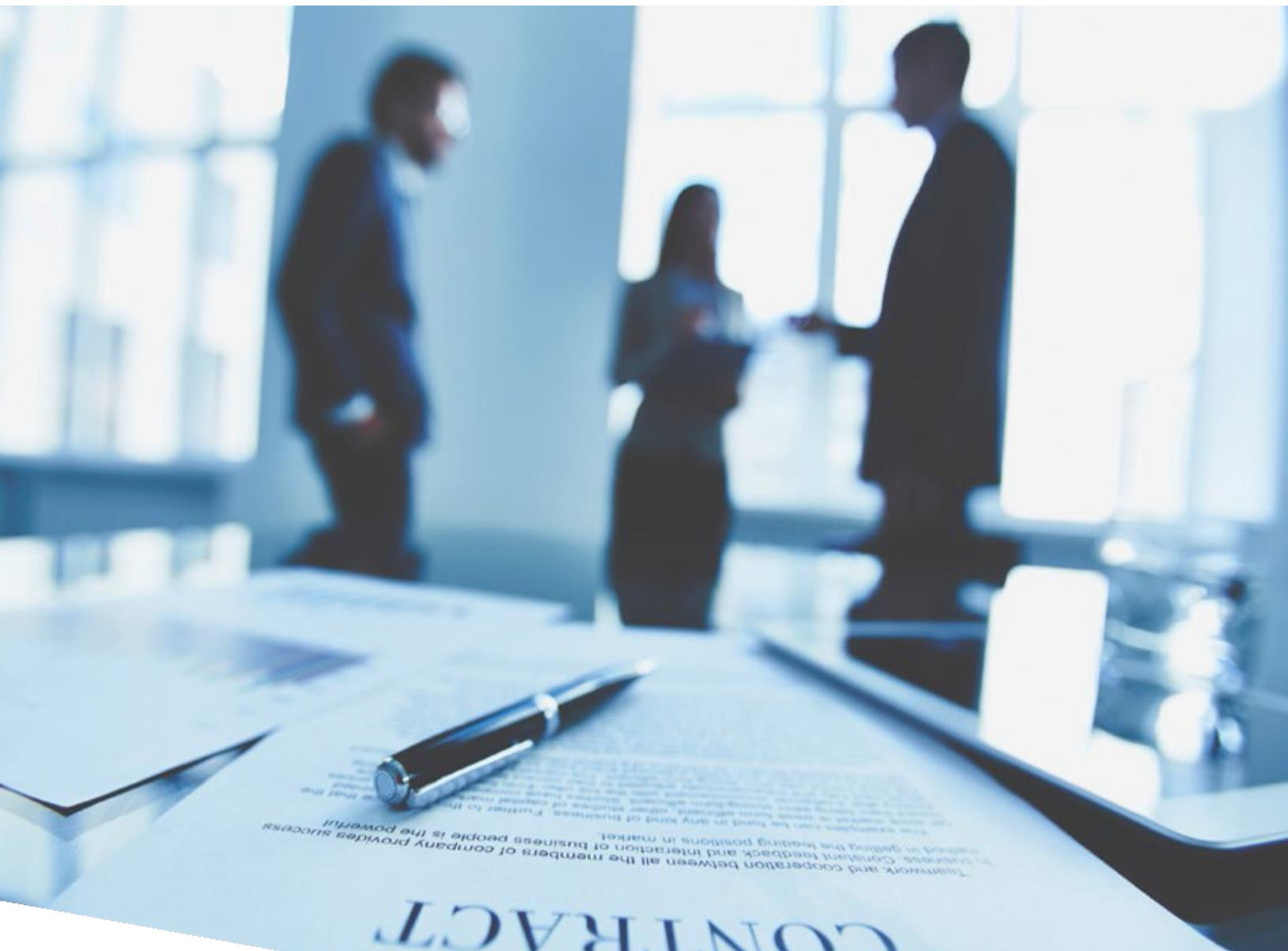


INTRODUCTION AUX IPSAS



**Consolidation et regroupements
dans le Secteur Public**

Table des matières

Consolidation	3
Introduction	4
Objectif d'apprentissage	5
IPSAS 34 – 38	8
Analyse du contrôle et de l'influence	8
Contrôle, influence et comptabilité	12
Participation avec d'autres parties	14
Procédures de consolidation (IPSAS 35)	16
Acquisitions, cessions et perte de contrôle (IPSAS 35)	18
Entités d'investissement (IPSAS 35)	18
.....	21
Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (IPSAS 36)	21
Partenariats (IPSAS 37)	25
Etats financiers individuels (IPSAS 34)	27
Obligations d'informations (IPSAS 38)	28
Dispositions transitoires pour les nouveaux utilisateurs des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice	29
Questions et Discussions	29
Questions de révision	30
Réponses aux questions de révision	34
Regroupements dans le Secteur Public Combinations	42
Objectif d'apprentissage	43
Combinaisons dans le Secteur Public	43
Exemples	44
Discussion Question	44
Types de regroupements dans le secteur public	45
Classification des regroupements dans le secteur public	46
L'entité prend le contrôle	46
Évaluation de la substance économique d'un regroupement	47
Exemple 1	48
Exemple 2	48
Comptabilisation des fusions	49
Méthode modifiée de mise en commun des intérêts	50

Comptabilisation des acquisitions	51
Méthode d'acquisition	51
Informations à fournir.....	52
Questions de révision	53
Réponses aux questions de révision.....	55



Consolidation

Introduction

Les gouvernements et, dans certains cas, d'autres entités du secteur public, mettent en œuvre des politiques et fournissent des services par l'intermédiaire de diverses entités. Certains sont des entités organisationnelles et comptables telles que des ministères, des fonds spéciaux et des comptes qui font partie intégrante de l'entité du secteur public et par l'intermédiaire desquels elle fournit directement des services publics et exerce sa fonction exécutive.

D'autres peuvent être des entités distinctes ayant leur propre gestion, qui, en vertu de la loi, se sont vu déléguer des pouvoirs financiers et des pouvoirs opérationnels. Dans certains cas, ces entités pourraient être contrôlées conjointement avec d'autres entités.

Les gouvernements ou autres entités du secteur public ont souvent le pouvoir de diriger les opérations d'une ou de plusieurs entités de manière à tirer parti des activités de ces entités. Elle peut également être exposée à une charge ou à une perte financière pouvant résulter des activités de ces entités.

L'objectif des états financiers à usage général des administrations publiques et des autres entités du secteur public est de rendre compte de la nature et de l'étendue complètes des affaires financières et des ressources que l'entité contrôle, y compris celles liées aux activités de ses organismes et entreprises. Cette information est nécessaire pour que les utilisateurs comprennent les activités de l'entité, puissent évaluer la responsabilité de l'utilisation et de la gestion des ressources qui lui sont confiées et aux fins de la prise de décisions.

La divulgation de renseignements sur les ressources, les obligations et la prestation de services ou d'autres activités qu'une entité dans son ensemble, qu'il s'agisse d'un gouvernement ou d'une autre entité du secteur public, a le pouvoir de diriger, y compris celles qu'elle peut diriger par l'intermédiaire d'autres entités, sera nécessaire aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Cela est particulièrement vrai lorsque les résultats d'une telle orientation peuvent générer des avantages pour l'entité du secteur public ou l'exposer à un fardeau ou à une perte financière.

La présente section du présent module est axée sur les exigences de la norme IPSAS 34, États financiers individuels; IPSAS 35, États financiers consolidés; IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises; IPSAS 37, Partenariats et IPSAS 38, Informations à prendre en compte dans d'autres entités.

Les sujets spécifiques comprennent:

- Quelles entités sont tenues d'établir et de présenter des états financiers consolidés
- Quelle est la portée des états financiers consolidés
- Mise en place d'un contrôle aux fins de l'établissement des rapports sur les états financiers;
 - Identification des entités contrôlées
 - Conditions et indicateurs utilisés dans l'analyse des relations entre les entités afin d'établir si le contrôle existe
- Procédures de consolidation
 - Ajustements de Consolidation
 - Conformités des méthodes comptables
 - Conformité des dates de reporting
 - Déclaration des participations ne donnant pas le contrôle
- Méthode de la mise en équivalence
- Préparation et présentation d'états financiers individuels
 - Comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées
- Informations à fournir.



Objectif d'apprentissage

- IPSAS 34, États financiers individuels
- IPSAS 35, États financiers consolidés
- IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises
- IPSAS 37, Accords conjoints
- IPSAS 38, Informations à fournir sur les participations dans d'autres entités
- Vous avez la possibilité d'appliquer:
 - Les exigences relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers consolidés
 - La définition du terme "contrôle"
 - Les procédures de consolidation

IPSAS 34, *Etats financiers individuels*

Une entité qui est tenue par IPSAS 35 d'établir des états financiers consolidés peut également choisir (ou être tenue par la réglementation) d'établir des états financiers distincts. États financiers consolidés qui rendent compte de la situation financière et de la performance de l'entité économique dans son ensemble. Les états financiers distincts présentent la situation financière et la performance de l'entité individuelle qui établit ces états financiers distincts.

IPSAS 34 prescrit les exigences en matière de comptabilité et d'information pour les investissements dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées lorsqu'une entité établit des états financiers distincts. IPSAS 34 n'exige pas de l'entité qui exerce le contrôle qu'elle établisse des états financiers distincts. Toutefois, lorsqu'une entité contrôlante choisit d'établir des états financiers distincts (ou est tenue de le faire par la réglementation), elle doit respecter les exigences d'IPSAS 34.

IPSAS 35, *Etats financiers consolidés*

Une entité qui établit et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice applique IPSAS 35 dans la préparation et la présentation des états financiers consolidés de l'entité économique. Une entité qui est une entité contrôlante – c'est-à-dire une entité qui contrôle une autre entité – est tenue par IPSAS 35 d'établir des états financiers consolidés (à quelques exceptions près lorsque l'entité contrôlante est elle-même une entité contrôlée).

Les états financiers consolidés sont établis pour une entité économique présentée comme ceux d'une seule entité. Aux fins de l'information financière, une entité économique est un groupe d'entités comprenant l'entité qui exerce le contrôle et les entités qu'elle contrôle, qu'elles soient constituées ou non en société. D'autres termes parfois utilisés pour désigner une entité économique comprennent l'entité administrative, l'entité financière, l'entité consolidée et le groupe.

La présentation d'états financiers consolidés est conforme aux objectifs des états financiers à usage général des entités du secteur public. C'est-à-dire rendre compte de la nature et de l'étendue complètes des affaires financières et des ressources que l'entité contrôle, y compris celles liées aux activités de ses agences et entreprises. L'information financière consolidée vise à aider les utilisateurs à comprendre les activités de l'entité, à évaluer la responsabilité de l'utilisation et de la gestion des ressources qui lui sont confiées et à prendre des décisions.

Par dérogation à ses exigences générales, la norme IPSAS 35 n'exige pas d'une entité d'investissement qu'elle établisse et présente des états financiers consolidés. Une entité d'investissement est une entité qui :

- a) obtient des fonds d'un ou de plusieurs investisseurs dans le but de fournir à ces investisseurs des services de gestion de placement;
- b) a pour but d'investir des fonds uniquement pour le rendement de la plus-value du capital, des revenus de placement ou des deux; et
- c) mesure et évalue le rendement de la quasi-totalité de ses placements sur la base de la juste valeur.

La définition d'une entité d'investissement inclut certains fonds souverains, certains fonds de pension et certains fonds détenant des participations majoritaires dans des projets de partenariat public-privé (PPP) ou des initiatives de financement privé (IFP). Étant donné que ces entités existent dans le but de générer des rendements, les besoins des utilisateurs de leurs états financiers sont mieux satisfaits en présentant tous leurs placements à la juste valeur.

Pours atteindre son objectif, IPSAS 35:

- a) exige d'une entité (l'entité contrôlante) qui contrôle une ou plusieurs autres entités (entités contrôlées) qu'elle présente des états financiers consolidés;
- b) Définit le principe du contrôle et établit le contrôle comme base de la consolidation;
- c) indique comment appliquer le principe de contrôle pour déterminer si une entité contrôle une autre entité et doit donc consolider cette entité;
- d) énonce les exigences comptables pour la préparation des états financiers consolidés; et
- e) Définit une entité d'investissement et prévoit une exception à la consolidation d'entités contrôlées particulières d'une entité d'investissement.

IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

Une entité contrôlante (ou son entité contrôlée) peut être un investisseur dans une entreprise associée. Dans de tels cas, les états financiers consolidés établis et présentés conformément à IPSAS 35 sont également établis de manière à être conformes à IPSAS 36.

Un associé est une entité sur laquelle l'investisseur (entité contrôlante) a une influence significative qui n'équivaut pas à un contrôle ou à un contrôle conjoint.

IPSAS 36 ne s'applique qu'aux investissements dont l'investissement conduit à la détention d'une participation quantifiable. Cela comprend les participations découlant d'investissements dans la structure formelle des capitaux propres d'une autre entité. Une structure formelle de capitaux propres signifie un capital social ou une forme équivalente de capital, telle que des parts dans une fiducie immobilière. Les droits de propriété quantifiables peuvent également inclure les droits de propriété découlant d'autres investissements dans lesquels la participation de l'entité peut être mesurée de manière fiable (par exemple, les participations dans une société de personnes). Lorsque la structure du capital de l'autre entité est mal définie, il peut ne pas être possible d'obtenir une mesure fiable de la participation au capital.

Une entité contrôlante peut également être un investisseur dans une coentreprise. Là encore, les états financiers consolidés établis et présentés conformément à la norme IPSAS 35 sont également établis de manière à se conformer à la norme IPSAS 36.

Une coentreprise est un partenariat par lequel les parties qui ont le contrôle conjoint de l'accord ont des droits sur l'actif net de l'arrangement. Le contrôle en commun est le partage convenu du contrôle d'un accord au moyen d'un accord contraignant, qui n'existe que lorsque les décisions concernant les activités concernées requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

IPSAS 36 exige qu'une entité ayant un contrôle conjoint ou une influence significative sur une entité faisant l'objet d'un investissement déclare son investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise selon la méthode de la mise en équivalence.

IPSAS 37, Accords conjoints

La norme IPSAS 37 établit des principes pour l'information financière des entités qui ont un intérêt dans des dispositifs contrôlés conjointement (c'est-à-dire des partenariats). Un partenariat est un arrangement dont deux ou plusieurs parties ont un contrôle conjoint. Un partenariat peut être une opération conjointe ou une coentreprise.

IPSAS 37 définit le contrôle conjoint comme « le partage convenu du contrôle d'un accord au moyen d'un accord contraignant, qui n'existe que lorsque les décisions concernant les activités pertinentes nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle ».

Une opération conjointe est un accord conjoint par lequel les parties qui ont le contrôle conjoint de l'accord ont des droits sur les actifs et des obligations pour les passifs liés à l'arrangement.

Une coentreprise est un partenariat par lequel les parties qui ont le contrôle conjoint de l'accord ont des droits sur l'actif net de l'arrangement.

Un partenariat qui n'est pas structuré au moyen d'un véhicule distinct est une opération conjointe. Un partenariat dans lequel les actifs et les passifs relatifs à l'accord sont détenus dans un véhicule distinct peut être soit une coentreprise, soit une entreprise conjointe.

IPSAS 37 désigne une entité ayant un intérêt dans une opération conjointe en tant qu'opérateur conjoint. Une entité ayant une participation dans une coentreprise est appelée coentreprise.

Un opérateur conjoint comptabilise, relativement à son intérêt dans une exploitation conjointe, les éléments suivants :

- a) Ses actifs, y compris sa part de tout actif détenu conjointement;
- b) Ses passifs, y compris sa part de tout passif contracté conjointement;
- c) ses produits provenant de la vente de sa part de la production résultant de l'opération conjointe;
- d) sa quote-part des produits provenant de la vente de la production par l'entreprise conjointe; et
- e) Ses charges, y compris sa part des charges engagées conjointement.

Un coentrepreneur reconnaît sa participation dans une coentreprise comme un investissement et comptabilise cet investissement selon la méthode de la mise en équivalence conformément à la norme IPSAS 36.

IPSAS 38, Informations à fournir sur les participations dans d'autres entités

IPSAS 38 exige d'une entité qu'elle fournisse des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer :

- a) la nature et les risques associés de ses intérêts dans des entités contrôlées, des entités contrôlées non consolidées, des partenariats et des entreprises associées, et des entités structurées qui ne sont pas consolidées; et
- b) Les effets de ces intérêts sur sa situation financière, ses résultats financiers et ses flux de trésorerie.

IPSAS 38 ne contient aucune exigence comptable autre que celles des IPSAS 34 à IPSAS 37. Au lieu de cela, IPSAS 38 prescrit les obligations d'information détaillées pour les entités qui établissent et présentent des états financiers consolidés.



IPSAS 34 – 38

- L'investissement d'une entité dans une autre entité, que cette entité soit :
 - Une entité contrôlée (comptabilité de consolidation)
 - Un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise (méthode de la mise en équivalence)
 - Une opération conjointe (comptabilisation de l'actif et du passif) détermine quelle norme s'applique
- Les concepts de contrôle et d'influence significative déterminent l'évaluation du type d'investissement d'une entité

Ces questions sont abordées plus en détail plus loin dans ce module.



Analyse du contrôle et de l'influence

- **Contrôle** – Une entité contrôle une autre entité lorsque l'entité est exposée, ou a des droits, a des avantages variables découlant de sa participation dans l'autre entité et a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages grâce à son pouvoir sur l'autre entité.
- **Contrôle conjoint** – Partage convenu du contrôle d'un accord au moyen d'un accord contraignant, qui n'existe que lorsque les décisions concernant les activités pertinentes nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.
- **Influence significative** – Pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une autre entité, mais ne contrôle pas ces politiques ou n'exerce pas de contrôle conjoint.

Pour déterminer quelle norme s'applique à la comptabilisation d'une participation dans une autre entité, il faut comprendre comment les différents niveaux d'influence sur un investissement sont évalués.

La question de savoir si une entité contrôle une autre entité repose sur le jugement professionnel, en ce qui concerne la définition du contrôle et les circonstances particulières de chaque cas.

Contrôle

Le contrôle est défini comme suit:

Une entité contrôle une autre entité lorsque l'entité est exposée, ou a des droits, à des avantages variables découlant de sa participation à l'autre entité et a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages grâce à son pouvoir sur l'autre entité.

Il s'ensuit qu'une entité contrôle une autre entité si, et seulement si, l'entité possède tous les éléments suivants :

- a) Pouvoir sur l'autre entité;
- b) L'exposition, ou les droits, à des avantages variables découlant de sa participation à l'autre entité; et
- c) La capacité d'utiliser son pouvoir sur l'autre entité pour influer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à l'autre entité.

Il est important de noter que le contrôle n'exige pas nécessairement une participation majoritaire ou une autre participation au capital. Elle n'exige pas qu'une entité ait la responsabilité de la gestion (ou la participation à) la gestion quotidienne. Chacun des trois facteurs doit être pris en compte.

Pouvoir sur l'autre entité

Le contrôle est la capacité d'une entité d'exercer le pouvoir de diriger les activités pertinentes de l'autre entité. Les activités pertinentes sont les activités qui ont une incidence importante sur la nature ou le montant des avantages que l'entité tire de sa participation à l'autre entité. Le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité indique qu'une entité a la capacité de diriger les activités pertinentes d'une autre entité et est souvent la façon dont le pouvoir est démontré dans le secteur public.

Le pouvoir naît des droits. Dans certains cas, l'évaluation du pouvoir est simple, par exemple lorsque le pouvoir sur une autre entité est obtenu directement et uniquement à partir des droits de vote accordés par des instruments de capitaux propres tels que des actions, et peut être évalué en tenant compte des droits de vote de ces participations.

Toutefois, les entités du secteur public obtiennent souvent le pouvoir sur une autre entité à partir de droits autres que les droits de vote. Ils peuvent également obtenir un pouvoir sur une autre entité sans disposer d'un instrument de capitaux propres fournissant la preuve d'un investissement financier. Une entité peut avoir des droits conférés par des arrangements contraignants. Ces droits peuvent donner à une entité le pouvoir d'exiger de l'autre entité qu'elle déploie des actifs ou contracte des passifs d'une manière qui affecte la nature ou le montant des avantages reçus par la première entité. L'évaluation de la question de savoir si ces droits donnent naissance à un pouvoir sur une autre entité peut être complexe et nécessiter la prise en compte de plus d'un facteur.

Une entité peut avoir un pouvoir sur une autre entité même si elle n'est pas responsable du fonctionnement quotidien de l'autre entité ou de la manière dont les fonctions prescrites sont exercées par cette autre entité. La législation peut conférer aux organes statutaires ou aux fonctionnaires statutaires le pouvoir d'exercer leurs fonctions indépendamment du gouvernement. La loi peut également énoncer les paramètres généraux à l'intérieur desquels l'organisme statuaire est tenu de fonctionner et faire en sorte que l'organisme statuaire fonctionne d'une manière compatible avec les objectifs fixés par le Parlement ou un organisme semblable. L'existence de pouvoirs légaux d'opérer de manière indépendante n'empêche pas, en soi, une entité d'avoir la capacité de diriger les politiques opérationnelles et financières d'une autre entité dotée de pouvoirs législatifs de manière à obtenir des avantages. Par exemple, l'indépendance d'une banque centrale par rapport à la politique monétaire n'exclut pas la possibilité que la banque centrale soit contrôlée. Tous les faits et circonstances devraient encore être pris en considération.

L'existence de droits sur une autre entité ne donne pas nécessairement naissance à un pouvoir aux fins de l'évaluation du contrôle. Une entité n'a pas de pouvoir sur une autre entité uniquement en raison de l'existence :

- a) **Contrôle réglementaire; ou**
- b) **Dépendance économique.**

Une entité peut avoir un pouvoir sans avoir exercé ce pouvoir. Une entité ayant actuellement la capacité de diriger les activités pertinentes a le pouvoir même si ses droits de diriger n'ont pas encore été exercés. La preuve que l'entité a dirigé les activités pertinentes de l'entité évaluée aux fins de contrôle peut aider à déterminer si l'entité a le pouvoir, Mais de tels éléments de preuve ne sont pas, en soi, concluants pour déterminer si l'entité a un pouvoir sur l'entité dont le contrôle est évalué. Dans le cas d'une entité constituée avec des activités prédéterminées, le droit de diriger les activités concernées peut avoir été exercé au moment où l'entité a été créée (parfois appelé accord « d'auto-pilote »).

Parfois, plus d'une entité aura des droits sur une autre entité. Si deux entités ou plus ont chacune des droits existants qui leur donnent la capacité unilatérale de diriger différentes activités pertinentes, l'entité qui a actuellement la capacité de diriger les activités qui ont le plus d'incidence sur la nature ou le montant des avantages de cette entité a autorité sur cette autre entité.

Une entité peut avoir un pouvoir sur une entité faisant l'objet d'une évaluation en vue d'un contrôle même si d'autres entités ont des droits existants qui leur donnent la capacité actuelle de participer à la direction des activités pertinentes, par exemple lorsqu'une autre entité a une influence notable. Toutefois, une entité qui ne détient que des droits de protection n'a pas de pouvoir sur une autre entité et, par conséquent, ne contrôle pas l'autre entité.

Exposition, ou droits, à des avantages variables découlant de son implication dans l'autre entité

Avoir le pouvoir sur une autre entité n'est pas suffisant pour établir le contrôle. L'entité doit également être exposée, ou avoir des droits, à des avantages variables découlant de sa participation à l'autre entité.

Une entité est exposée, ou a des droits, à des avantages variables de sa participation avec une autre entité lorsque les avantages qu'elle recherche peuvent varier en raison de la performance de cette autre entité. Les entités s'attendent à des avantages financiers ou non financiers positifs au fil du temps. Toutefois, au cours d'une période de déclaration donnée, l'incidence réelle de la participation d'une entité à une autre entité ne peut être que positive, seulement négative ou un mélange de positif et de négatif.

Les avantages de l'entité peuvent être uniquement financiers, uniquement non financiers ou à la fois financiers et non financiers. Des avantages non financiers peuvent se produire lorsque les activités d'une autre entité sont alignées sur les objectifs de l'entité et aident l'entité à atteindre ses objectifs. Par exemple, une entité peut obtenir des avantages lorsqu'une autre entité ayant des activités alignées fournit des services que la première entité aurait autrement été obligée de fournir. Les activités alignées peuvent être entreprises volontairement ou l'entité peut avoir le pouvoir d'ordonner à l'autre entité d'entreprendre ces activités. IPSAS 35 qualifie ces activités alignées d'activités congruentes.

Des avantages non financiers peuvent également se produire lorsque deux entités ont des objectifs complémentaires (c'est-à-dire que les objectifs d'une entité s'ajoutent aux objectifs de l'autre entité et les rendent plus complets).

Les exemples suivants illustrent les avantages financiers qu'une entité peut tirer de sa participation à une autre entité :

- Dividendes, intérêts variables sur titres de créance, autres distributions d'avantages économiques;
- Exposition à des augmentations ou à des diminutions de la valeur d'un investissement dans une autre entité;
- Exposition aux pertes découlant d'accords visant à fournir un soutien financier, y compris un soutien financier pour les grands projets;
- Économies de coûts (par exemple, si une entité réalise des économies d'échelle ou des synergies en combinant les opérations ou les actifs de l'autre entité avec ses propres opérations ou actifs);
- Les intérêts résiduels dans les actifs et passifs de l'autre entité lors de la liquidation de cette autre entité; et
- Autres expositions à des avantages variables qui ne sont pas disponibles pour d'autres entités.

Les exemples d'avantages non financiers inclus:

- La capacité de bénéficier des connaissances spécialisées d'une autre entité;
- La valeur qu'apporte à l'entité, l'autre entité qui entreprend des activités qui aident l'entité concernée à atteindre ses objectifs;
- Amélioration des résultats;
- Obtention de résultats plus efficaces;
- Une production et une livraison plus efficaces ou plus efficaces de biens et de services;
- Disposer d'un actif et de services connexes plus tôt que ce ne serait le cas autrement; et
- Avoir un niveau de qualité de service plus élevé que ce ne serait le cas autrement.

Bien qu'une seule entité puisse contrôler une autre entité, plus d'une partie peut partager les avantages de cette autre entité. Par exemple, les détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle peuvent partager les avantages financiers tels que les excédents ou les distributions d'une entité ou les avantages non financiers tels que l'harmonisation des activités avec les résultats souhaités.

Lien entre le pouvoir et les avantages

Pour avoir le contrôle d'une autre entité, une entité doit être en mesure de démontrer un lien entre son pouvoir sur cette autre entité et les avantages auxquels elle est exposée, ou a des droits, de cette autre entité.

Une entité contrôle une autre entité si l'entité a non seulement le pouvoir sur l'entité évaluée en vue du contrôle et de l'exposition ou des droits à des avantages variables découlant de sa participation à l'autre entité, mais a également la capacité d'utiliser son pouvoir pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à l'entité évaluée pour le contrôle.

L'existence d'objectifs alignés à elle seule ne suffit pas pour qu'une entité puisse conclure qu'elle contrôle une autre entité. Pour avoir le contrôle, l'entité devrait également avoir la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'entité évaluée pour le contrôle afin d'ordonner à cette autre entité de travailler avec elle pour atteindre ses objectifs.

Une entité disposant de droits décisionnels détermine s'il s'agit d'un mandant ou d'un mandataire. Il détermine également si une autre entité dotée de droits décisionnels agit en tant qu'agent de l'entité. Un mandataire est une partie dont l'engagement principal est d'agir au nom et au profit d'une autre partie (le mandant) et ne contrôle donc pas l'autre entité lorsqu'elle exerce son pouvoir décisionnel. Ainsi, le pouvoir d'un mandant peut parfois être détenu et exercé par un mandataire, mais pour le compte du mandant.

Contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est défini comme suit:

Le contrôle conjoint est le partage convenu du contrôle d'un accord au moyen d'un accord contraignant, qui n'existe que lorsque les décisions concernant les activités concernées requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

Il existe deux types d'accords conjoints, les opérations conjointes et les coentreprises, chacun ayant des exigences comptables différentes. Les deux nécessitent un contrôle conjoint. La définition du contrôle en commun exige l'existence d'un arrangement contraignant en vertu duquel les décisions concernant les activités concernées requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

Les arrangements contraignants peuvent être mis en évidence de plusieurs manières. Un arrangement contraignant est souvent, mais pas toujours, écrit, sous la forme d'un contrat ou de discussions documentées entre les parties. Les mécanismes législatifs tels que le pouvoir législatif ou exécutif peuvent également créer des arrangements exécutoires, semblables aux arrangements contractuels, soit seul, soit conjointement avec des contrats entre les parties.

Influence significative

L'influence significative est définie comme suit :

L'influence significative est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une autre entité, mais ne constitue pas le contrôle ou le contrôle conjoint de ces politiques.

La question de savoir si un investisseur a une influence significative sur l'entité faisant l'objet d'un investissement est une question de jugement fondée sur la nature de la relation entre l'investisseur et l'entité faisant l'objet d'un investissement. Afin de pouvoir évaluer si une entité exerce une influence significative sur une entreprise associée, une entité doit détenir une participation quantifiable dans l'entreprise associée. Il peut s'agir soit d'une participation ou d'une autre structure formelle de capitaux propres, soit d'une autre forme dans laquelle les intérêts de l'entité peuvent être évalués de manière fiable.

Si une entité détient une participation quantifiable et qu'elle détient, directement ou indirectement (par exemple, par l'intermédiaire d'entités contrôlées), 20 % ou plus des droits de vote de l'entité faisant l'objet d'un investissement, il est présumé que l'entité a une influence importante, à moins qu'il puisse être clairement démontré que ce n'est pas le cas.

Inversement, si l'entité détient, directement ou indirectement (p. ex., par l'intermédiaire d'entités contrôlées), moins de 20 % des droits de vote de l'entité faisant l'objet d'un investissement, il est présumé que l'entité n'a pas d'influence notable, à moins que cette influence ne puisse être clairement démontrée. Une participation substantielle ou majoritaire par un autre investisseur n'empêche pas nécessairement une entité d'avoir une influence significative.

L'existence d'une influence significative par une entité est généralement mise en évidence d'une ou de plusieurs des façons suivantes :

- a) Représentation au conseil d'administration ou à l'organe directeur équivalent de l'entité faisant l'objet d'un investissement;
- b) Participation aux processus d'élaboration des politiques, y compris la participation aux décisions concernant les dividendes ou des distributions similaires;
- c) Les transactions importantes entre l'entité et l'entité faisant l'objet d'un investissement;
- d) Échange de personnel d'encadrement; ou
- e) Fourniture d'informations techniques essentielles.

L'existence et l'effet de droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres entités, sont pris en compte pour déterminer si une entité exerce une influence notable. Les droits de vote potentiels ne sont actuellement pas exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis jusqu'à une date ultérieure ou jusqu'à la survenance d'un événement futur.

Les droits de vote potentiels comprennent les bons de souscription d'actions, les options d'achat d'actions, les titres de créance ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou d'autres instruments similaires qui ont le potentiel, s'ils sont exercés ou convertis, de donner à l'entité des droits de vote supplémentaires ou de réduire le pouvoir de vote d'une autre partie sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité.

Une entité perd une influence significative sur une entité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'elle perd le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de cette entité faisant l'objet d'un investissement. La perte d'influence significative peut se produire avec ou sans changement des niveaux de propriété absolue ou relative. Cela pourrait se produire, par exemple, lorsqu'un associé devient assujéti au contrôle d'un autre gouvernement, d'un tribunal ou d'un administrateur. Cela pourrait également résulter d'un arrangement contraignant.

Contrôle, influence et comptabilité

Influence	Comptabilité
Contrôle	Consolidation
Contrôle conjoint	Co-entreprise – Méthode de la mise en équivalence Opération conjointe – Actifs, Passifs, Produits, Charges
Influence significative	Méthode de la mise en équivalence
Absence d'influence	Instrument financier – IPSAS 29/IPSAS 41 ou autres IPSAS, selon le cas

La capacité d'une entité d'exercer un contrôle ou une influence sur une autre entité est le facteur qui détermine la norme à appliquer et la méthode utilisée pour comptabiliser et mesurer l'investissement dans l'autre entité.

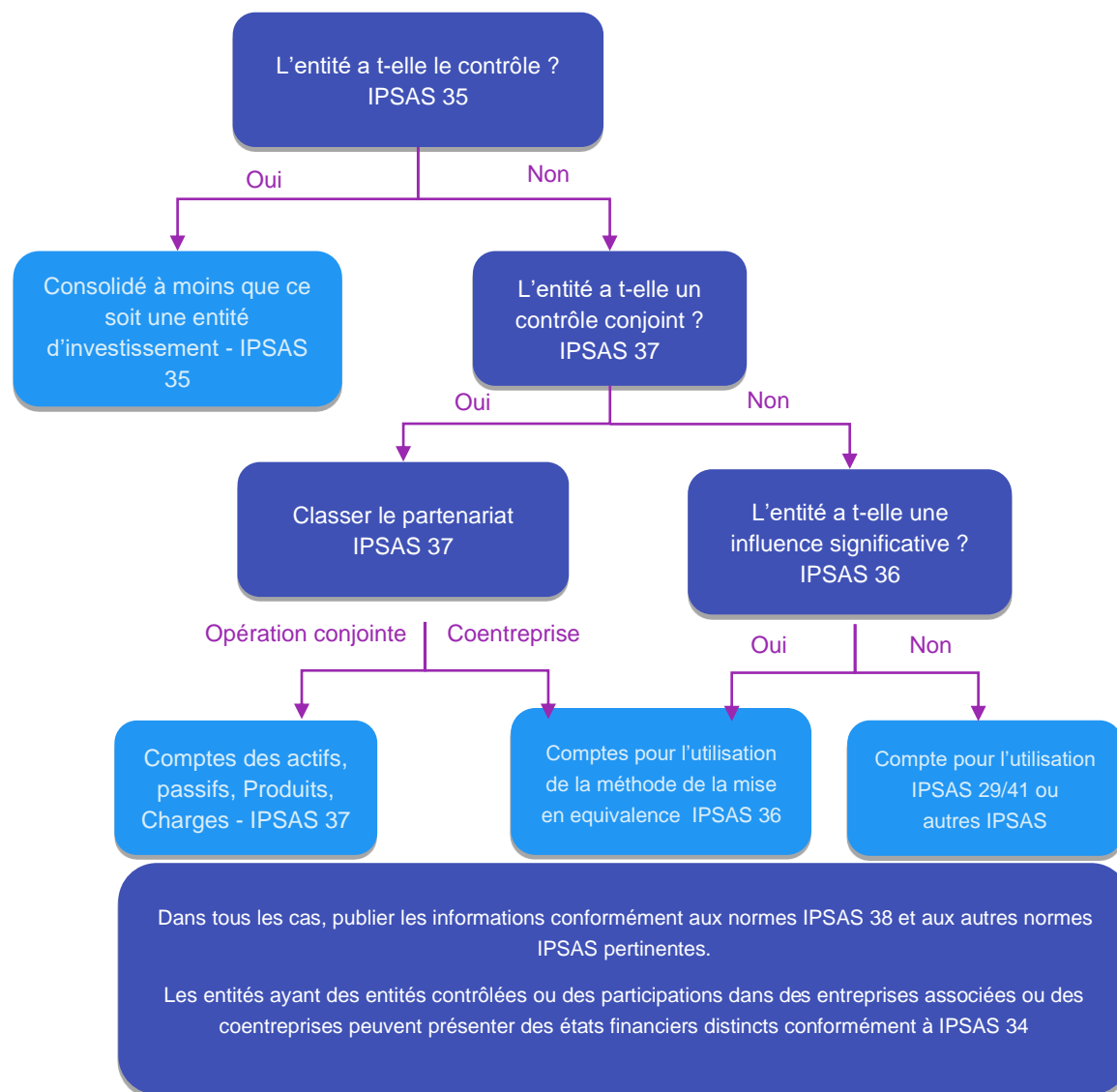
Si une entité contrôle l'autre entité, l'investissement est consolidé conformément à la norme IPSAS 35.

Si l'entité exerce un contrôle conjoint, elle doit tenir compte du type de partenariat dont elle dispose. Si l'investissement est une coentreprise, l'entité comptabilise son investissement dans l'autre entité selon la méthode de la mise en équivalence conformément à la norme IPSAS 36. Si l'investissement est une opération conjointe, l'entité comptabilise les actifs et passifs, les produits et les charges conformément à la norme IPSAS 37.

Si l'entité a la capacité d'influencer de manière significative les activités pertinentes de l'autre entité, l'investissement est comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence conformément à la norme IPSAS 36.

Si l'entité a peu ou pas de capacité à influencer les activités pertinentes de l'autre entité, l'investissement est comptabilisé comme un instrument financier conformément aux normes IPSAS 29 ou IPSAS 41, selon que l'entité a ou non adopté IPSAS 41 avant sa date d'entrée en vigueur (voir le module Instruments financiers pour plus de détails).

Participation avec d'autres parties



L'entité est une entité de contrôle

Une entité contrôlante est une entité qui contrôle une ou plusieurs entités. IPSAS 35 exige des entités contrôlantes qu'elles présentent des états financiers consolidés, à quelques exceptions près.

La première exception concerne le cas où l'entité qui exerce le contrôle est une entité d'investissement. Une entité d'investissement est une entité qui :

- a) obtient des fonds d'un ou de plusieurs investisseurs dans le but de fournir à ces investisseurs des services de gestion de placements;
- b) a pour but d'investir des fonds uniquement pour le rendement de la plus-value du capital, des revenus de placement ou des deux; et
- c) mesure et évalue le rendement de la quasi-totalité de ses placements sur la base de la juste valeur.

Les entités d'investissement sont tenues d'évaluer leur participation dans une entité contrôlée à la juste valeur par le biais de l'excédent ou du déficit conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme).

La deuxième exception est lorsque l'entité contrôlante est une entité de contrôle intermédiaire (c.-à-d. qu'elle est contrôlée par une autre entité) qui remplit toutes les conditions suivantes :

- a) Elle est elle-même une entité contrôlée et les besoins d'information des utilisateurs sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité qui la contrôle et, dans le cas d'une entité contrôlée partiellement détenue, tous ses autres propriétaires, y compris ceux qui n'ont pas autrement le droit de vote, ont été informés de l'absence d'états financiers consolidés et ne s'y opposent pas;
- b) Ses titres de créance ou de capitaux propres ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux et régionaux);
- c) Elle n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une commission des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation dans le but d'émettre une catégorie quelconque d'instruments sur un marché public, et n'est pas en train de le faire; et
- d) Son entité de contrôle ultime ou intermédiaire produit des états financiers qui sont mis à la disposition du public et conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), dans lesquelles les entités contrôlées sont consolidées ou sont évaluées à la juste valeur par excédent ou déficit conformément à IPSAS 35.

La circonstance la plus probable dans laquelle une entité contrôlante n'a pas à établir d'états financiers consolidés est lorsqu'elle est une entité contrôlée en propriété exclusive et que son entité de contrôle prépare des états financiers consolidés conformes aux normes IPSAS pour l'usage du public. La plupart des entités du secteur public n'émettent pas d'instruments financiers avec droit de vote potentiel. Dans la plupart des cas, le gouvernement émettra des titres de créance pour le compte ou au nom d'entités du secteur public sous son contrôle.

Dans certains cas, une entité économique comprendra un certain nombre d'entités de contrôle intermédiaires. Par exemple, un ministère de la Santé peut être l'entité de contrôle ultime. Il peut y avoir des entités de contrôle intermédiaires au niveau de l'autorité sanitaire locale ou régionale.

Une entité contrôlante qui est exemptée de présenter des états financiers consolidés peut présenter des états financiers distincts conformément à IPSAS 34 comme ses seuls états financiers.

Les procédures de préparation des états financiers consolidés sont abordées plus loin dans ce module.

L'entité exerce un contrôle conjoint

Un partenariat est un arrangement dont deux ou plusieurs parties ont un contrôle conjoint. Un partenariat (qui peut être une entreprise conjointe ou une coentreprise) présente les caractéristiques suivantes :

- a) Les parties sont liées par un arrangement contraignant; et
- b) L'accord contraignant confère à deux ou plusieurs de ces parties le contrôle en commun de l'accord.

Dans un partenariat, aucune partie ne contrôle seule l'arrangement. Une partie ayant le contrôle conjoint d'un arrangement peut empêcher l'une des autres parties, ou un groupe de parties, de contrôler l'arrangement.

Un arrangement peut être un partenariat même si toutes ses parties n'ont pas le contrôle conjoint de l'arrangement. La norme IPSAS 37 établit une distinction entre les parties qui ont le contrôle conjoint d'un partenariat (coopérateurs ou coentrepreneurs) et les parties qui participent à un partenariat, mais n'en ont pas le contrôle conjoint.

Une entité qui a le contrôle conjoint d'un partenariat devra déterminer le type de partenariat auquel elle participe. Le classement d'un partenariat en tant qu'opération conjointe ou coentreprise dépend des droits et obligations des parties à l'accord. La classification d'un partenariat est abordée plus en détail plus loin dans ce module.

Lorsque le partenariat dans lequel une entité est impliquée est une coentreprise, l'entité comptabilise sa participation selon la méthode de la mise en équivalence conformément à la norme IPSAS 36. Lorsque le partenariat est conclu dans le cadre d'une opération conjointe, l'entité comptabilise les actifs, les passifs, les produits et les charges associés à l'opération conjointe conformément à la norme IPSAS 37. Ces exigences comptables sont abordées plus en détail plus loin dans le présent module.

L'entité a une influence significative

L'influence significative est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une autre entité, mais ne constitue pas le contrôle ou le contrôle conjoint de ces politiques. Lorsqu'une entité exerce une influence significative sur une autre entité, cette autre entité est une entité associée.

Lorsqu'une entité détient une participation quantifiable dans une entreprise associée, soit sous la forme d'une participation ou d'une autre structure formelle de capitaux propres, soit sous une autre forme dans laquelle la participation de l'entité peut être mesurée de manière fiable, l'entité comptabilise sa participation selon la méthode de la mise en équivalence, conformément à IPSAS 36.

La méthode de la mise en équivalence est abordée plus loin dans ce module.

L'entité n'a pas de contrôle, de contrôle conjoint ou d'influence significative

Lorsqu'une entité n'a pas de contrôle, de contrôle conjoint ou d'influence notable sur une autre entité, l'entité comptabilise sa participation dans cette autre entité comme un investissement. L'entité comptabilise son investissement en tant qu'instrument financier conformément à la IPSAS 29 (ou à d'autres IPSAS, le cas échéant).

Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, de coentreprise ou d'entreprise associée ne sont pas des états financiers distincts selon IPSAS 34. Dans ces cas, les entités appliquent les exigences d'autres IPSAS pour l'établissement et la présentation des états financiers.



Procédures de consolidation (IPSAS 35)

- Combiner les actifs, les passifs, l'actif net/les capitaux propres, les produits, les charges et les flux de trésorerie
- Éliminer les investissements dans des entités contrôlées
- Éliminer les soldes et les transactions entre les entités de l'entité économique
- Si nécessaire, ajuster pour conformer les méthodes comptables
- Si nécessaire, ajuster pour tenir compte des transactions importantes entre les dates des états financiers
- Identifier les intérêts minoritaires dans l'excédent ou le déficit et l'actif net/capitaux propres.

Les états financiers consolidés d'une entité économique combinent les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées ligne par ligne, en additionnant les éléments d'actif, de passif, d'actif net/capitaux propres, de produits et de charges sur une base comptable uniforme.

Pour que les états financiers consolidés présentent les informations financières sur l'entité économique comme celles d'une seule entité, les mesures suivantes doivent être prises:

Éliminer la valeur comptable de la participation de l'entité contrôlante dans des entités contrôlées

Afin que les états financiers consolidés présentent les informations financières sur l'entité économique comme étant celles d'une seule entité, la valeur comptable de la participation de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et la part de l'entité contrôlante dans l'actif net/les capitaux propres de chaque entité contrôlée sont éliminées.

Des ajustements sont effectués pour éliminer intégralement les soldes et les transactions entre entités au sein de l'entité économique

Étant donné que les états financiers consolidés ont pour objet de présenter les effets des transactions effectuées par l'entité d'information économique avec des organisations et des particuliers extérieurs à cette entité, les soldes et transactions entre entités au sein de l'entité économique sont entièrement éliminés, notamment:

- a) les recettes provenant des ventes et des transferts;
- b) les recettes comptabilisées à la suite d'un crédit ou d'une autre autorisation budgétaire;
- c) Dépenses;
- d) Dividendes ou distributions similaires; et
- e) Les excédents et les déficits résultant d'opérations au sein de l'entité économique qui sont comptabilisés dans des actifs, tels que les stocks et les immobilisations, sont entièrement éliminés.

Les déficits au sein de l'entité économique peuvent indiquer une dépréciation qui doit être comptabilisée dans les états financiers consolidés.

Si nécessaire, ajustez pour vous conformer aux méthodes comptables:

Les états financiers consolidés sont établis selon des méthodes comptables uniformes pour des transactions similaires et d'autres événements dans des circonstances similaires. Si un membre de l'entité économique utilise des méthodes comptables autres que celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et événements similaires dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers lors de l'établissement des états financiers consolidés. Il s'agirait notamment de procéder à des ajustements lorsqu'une entité contrôlée n'établit pas ses états financiers conformément aux normes IPSAS, par exemple lorsqu'une entreprise commerciale (une GBE) établit ses états financiers conformément aux IFRS.

Si nécessaire, ajustement pour les transactions importantes entre les dates des états financiers utilisés pour la consolidation

Les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés doivent être établis à la même date de clôture.

Lorsque les dates de déclaration de l'entité contrôlante et d'une entité contrôlée sont différentes, l'entité contrôlante:

- a) Obtient, à des fins de consolidation, des informations financières supplémentaires à la même date que les états financiers de l'entité contrôlante; ou
- b) Utilise les états financiers les plus récents de l'entité contrôlée ajustés pour tenir compte des effets des transactions ou événements importants survenus entre la date de ces états financiers et la date des états financiers consolidés.

Identifier les participations ne donnant pas le contrôle dans l'excédent ou le déficit et l'actif net/les capitaux propres

Les participations ne donnant pas le contrôle sont présentées dans l'état consolidé de la situation financière à l'actif net/capitaux propres, séparément de l'actif net/des capitaux propres de l'entité contrôlante.

L'excédent ou le déficit de la période et chaque gain ou perte comptabilisé directement dans l'actif net/les capitaux propres sont attribués aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux participations ne donnant pas le contrôle. Le montant total comptabilisé dans l'état des variations de l'actif net/des capitaux propres est attribué aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux participations ne donnant pas le contrôle, même si cela entraîne un solde déficitaire des participations ne donnant pas le contrôle.

Si une entité contrôlée a des actions privilégiées cumulatives en circulation qui sont classées comme instruments de capitaux propres et qui sont détenues par des participations ne donnant pas le contrôle, l'entité doit calculer sa part de l'excédent ou du déficit après ajustement pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ces dividendes aient été déclarés ou non.



Acquisitions, cessions et perte de contrôle (IPSAS 35)

- Les produits et les charges de l'entité contrôlée sont inclus à compter de la date d'acquisition
- Produits et charges inclus jusqu'à la date à laquelle le contrôle cesse au cours de la période de déclaration
- Gain ou perte déclaré lors de la cession de l'entité contrôlée
- Si le contrôle cesse, l'entité contrôlée est comptabilisée en tant qu'actif financier

La norme IPSAS 35 fournit des indications sur l'inclusion des produits et des charges des entités contrôlées acquises ou cédées au cours de la période considérée et sur la comptabilisation d'une entité qui cesse d'être une entité contrôlée au cours de la période.

Les produits et les charges d'une entité contrôlée acquise au cours de la période de déclaration sont inclus dans les états financiers consolidés à compter de la date d'acquisition.

Les produits et charges d'une entité contrôlée qui cesse d'être contrôlée au cours de la période de reporting sont inclus dans les états financiers consolidés jusqu'à la date à laquelle l'entité contrôlante cesse de contrôler l'entité contrôlée.

Lorsqu'une entité cesse d'être une entité contrôlée, mais que l'ancienne entité contrôlante conserve une participation dans cette ancienne entité contrôlée, l'ancienne entité contrôlante comptabilise l'investissement conservé à sa juste valeur et le comptabilise ensuite conformément aux autres IPSAS.

La juste valeur est considérée comme étant soit :

- Juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme); ou
- Coût de la reconnaissance initiale d'un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise

Lorsqu'une entité perd le contrôle de son ancienne entité contrôlée, mais ne conserve aucun intérêt dans cette entité, la différence entre le produit de sa cession

Lorsqu'une entité perd le contrôle de son ancienne entité contrôlée, mais ne conserve aucun intérêt dans cette entité, la différence entre le produit de sa cession et sa valeur comptable à la date de cession est comptabilisée comme le gain ou la perte sur la cession de l'entité contrôlée.



Entités d'investissement (IPSAS 35)

- Exigence de juste valeur
 - Exception pour l'entité contrôlée qui fournit des services liés aux activités d'investissement
- Déterminer si une entité est une entité d'investissement
- Jugements et hypothèses
- Comptabilisation d'un changement de statut d'entité d'investissement

Exigence de juste valeur

À une exception près, une entité d'investissement ne consolide pas les entités qu'elle contrôle. Au lieu de cela, elle évalue un investissement dans une entité contrôlée à la juste valeur par le biais d'un excédent ou d'un déficit conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme).

La seule exception est lorsqu'une entité d'investissement a une entité contrôlée qui n'est pas elle-même une entité d'investissement et dont l'objet et les activités principaux sont de fournir des services liés aux activités d'investissement de l'entité d'investissement. Dans ces circonstances, l'entité d'investissement consolide cette entité contrôlée en suivant les exigences habituelles en matière de comptabilité de consolidation.

Lorsque l'entité qui exerce le contrôle d'une entité d'investissement n'est pas elle-même un investissement, elle présente des états financiers consolidés dans lesquels:

- **Évalue les investissements de l'entité d'investissement contrôlée à la juste valeur par le biais d'un excédent ou d'un déficit conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme); et**
- **Consolider les autres actifs, passifs, produits et charges de l'entité d'investissement contrôlée conformément aux exigences habituelles de la comptabilité de consolidation.**

Déterminer si une entité est une entité d'investissement

L'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances lorsqu'elle évalue si elle est une entité d'investissement, y compris son objet et sa conception.

La définition d'une entité d'investissement exige que l'entité ait un ou plusieurs investisseurs. Une entité d'investissement peut avoir plusieurs investisseurs qui mettent leurs fonds en commun pour avoir accès à des services de gestion de placements et à des occasions d'investissement auxquels ils n'auraient peut-être pas eu accès individuellement. Le fait d'avoir plusieurs investisseurs réduirait la probabilité que l'entité, ou d'autres membres de l'entité économique qui la compose, obtiennent des avantages autres que la plus-value du capital ou les revenus de placement.

Toutefois, dans le secteur public, il est également courant qu'une entité d'investissement soit formée par ou pour une seule entité de contrôle qui représente ou soutient les intérêts d'un groupe plus large d'investisseurs (par exemple, un fonds de pension, un fonds d'investissement gouvernemental ou une fiducie).

Une entité d'investissement est généralement, mais n'est pas tenue d'être, une entité juridique distincte. Les investisseurs d'une entité d'investissement auront souvent, mais pas toujours, des participations sous forme de capitaux propres ou de participations similaires (par exemple, des participations dans une société de personnes), auxquelles des parts proportionnelles de l'actif net de l'entité d'investissement sont attribuées.

La définition d'une entité d'investissement exige que l'entité ait pour objet d'investir uniquement pour obtenir le rendement de la plus-value du capital, des revenus de placement (tels que des dividendes ou des distributions similaires, des intérêts ou des revenus de location), ou les deux. Les documents qui indiquent quels sont les objectifs d'investissement de l'entité, tels que le mandat de l'entité, la constitution, la notice d'offre, les publications distribuées par l'entité et d'autres documents d'entreprise ou de partenariat, fourniront généralement la preuve de l'objet d'une entité d'investissement.

Une entité qui a des objectifs supplémentaires qui sont incompatibles avec l'objet d'une entité d'investissement ne répondrait pas à la définition d'une entité d'investissement.

La raison d'être d'une entité peut changer au fil du temps. Pour déterminer si elle continue de répondre à la définition d'une entité d'investissement, l'entité devrait tenir compte de tout changement dans l'environnement dans lequel elle exerce ses activités et de l'incidence de ces changements sur sa stratégie d'investissement.

Les plans d'investissement d'une entité fournissent également la preuve de son objectif. Une caractéristique qui différencie une entité d'investissement des autres entités est qu'une entité d'investissement n'a pas l'intention de conserver ses investissements indéfiniment; il les détient pendant une période limitée. En d'autres termes, une entité d'investissement aura un plan de sortie pour ses investissements.

Jugements et hypothèses

Le jugement est impliqué dans l'évaluation si une entité est une entité d'investissement. Une entité d'investissement doit divulguer des renseignements sur les jugements et les hypothèses importants portés pour déterminer qu'elle est une entité d'investissement, à moins qu'elle ne présente toutes les caractéristiques suivantes :

- a) Elle a obtenu des fonds de plus d'un investisseur;
- b) Elle détient des participations sous forme de participation ou d'intérêts similaires; et
- c) Elle a plus d'un investissement.

L'absence de l'une ou l'autre de ces caractéristiques n'empêche pas nécessairement une entité d'être classée comme une entité d'investissement. Toutefois, l'absence de l'une ou l'autre de ces caractéristiques signifie que l'on se fie davantage au jugement pour déterminer qu'une entité est une entité d'investissement. Par conséquent, l'entité est tenue de fournir des informations sur les jugements et hypothèses importants portés lors de cette détermination.

Comptabilisation d'un changement de statut d'entité d'investissement

Une entité peut cesser d'être une entité d'investissement. Dans de tels cas, elle applique la comptabilisation des acquisitions conformément à la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des regroupements du secteur public à toute entité contrôlée qui était auparavant évaluée à la juste valeur par le biais de l'excédent ou du déficit.

L'entité utilise la date du changement de statut comme date d'acquisition réputée. La juste valeur de l'entité contrôlée à la date d'acquisition réputée représente la contrepartie réputée transférée lors de l'évaluation de tout goodwill ou gain provenant d'un achat à prix avantageux découlant de l'acquisition réputée. Toutes les entités contrôlées sont consolidées conformément aux exigences comptables habituelles de consolidation à compter de la date de changement de statut.

Lorsqu'une entité devient une entité d'investissement, elle cesse de consolider les entités qu'elle contrôle à la date du changement de statut, à une exception près. L'exception est une entité contrôlée qui n'est pas elle-même une entité d'investissement et dont l'objectif et les activités principaux sont de fournir des services liés aux activités d'investissement de l'entité d'investissement. IPSAS 35 exige des entités d'investissement qu'elles consolident ces entités en utilisant les exigences habituelles en matière de comptabilité de consolidation. L'entité d'investissement applique les exigences de la norme IPSAS 35 en ce qui concerne une perte de contrôle aux entités contrôlées qu'elle cesse de consolider. En d'autres termes, l'entité d'investissement comptabilise ces entités contrôlées comme si elle avait perdu le contrôle de ces entités contrôlées à cette date.

Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (IPSAS 36)

- Comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence
 - Investissement initialement comptabilisé au prix coûtant
 - Valeur comptable ajustée pour tenir compte de la quote-part de l'excédent ou du déficit
 - Valeur comptable réduite pour les distributions reçues
 - Élimination des excédents et déficits non réalisés
 - Ajusté pour se conformer aux conventions comptables
 - Ajusté pour tenir compte des transactions importantes entre les dates de clôture
- Testé pour dépréciation

Sous réserve de l'exemption examinée ci-dessous, un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise est comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence, conformément à la norme IPSAS 36. Les définitions d'une entreprise associée, d'une coentreprise, d'une influence significative et d'un contrôle conjoint sont abordées plus haut dans ce module.

Une entité n'est pas tenue d'appliquer la méthode de la mise en équivalence à sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise si elle est une entité contrôlante exemptée de l'obligation d'établir des états financiers consolidés en vertu d'IPSAS 35 ou si toutes les conditions suivantes s'appliquent :

- a) L'entité elle-même est une entité contrôlée et les besoins d'information des utilisateurs sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité qui la contrôle et, dans le cas d'une entité partiellement détenue, tous ses autres propriétaires, y compris ceux qui n'ont pas autrement le droit de vote, ont été informés de la non-application de la méthode de la mise en équivalence et ne s'y opposent pas.
- b) Les titres de créance ou de capitaux propres de l'entité ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux et régionaux).
- c) L'entité n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une commission des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation dans le but d'émettre une catégorie quelconque d'instruments sur un marché public, et n'est pas en train de le faire.
- d) L'entité de contrôle ultime ou toute entité de contrôle intermédiaire de l'entité produit des états financiers à la disposition du public qui sont conformes aux IPSAS, dans lesquels les entités contrôlées sont consolidées ou sont évaluées à la juste valeur conformément aux IPSAS 35.

Selon la méthode de la mise en équivalence :

- a) L'investissement dans l'entreprise associée ou la coentreprise est initialement comptabilisé au prix coûtant,
- b) Par la suite, la valeur comptable de l'investissement est augmentée ou diminuée pour tenir compte de la part de l'investisseur dans l'excédent ou le déficit de l'entité faisant l'objet d'un investissement après la date d'acquisition
- c) La part de l'investisseur de l'excédent ou du déficit de l'entité faisant l'objet d'un investissement est comptabilisée dans l'excédent ou le déficit de l'investisseur pour la période de reporting
- d) Les distributions reçues de l'entité faisant l'objet d'un investissement réduisent la valeur comptable de l'investissement.

- ;
- e) Des ajustements de la valeur comptable peuvent également être nécessaires pour tenir compte des variations de la participation proportionnelle de l'investisseur dans l'entité faisant l'objet d'un investissement et résultant de variations des capitaux propres de l'entité faisant l'objet d'un investissement qui n'ont pas été comptabilisées dans l'excédent ou le déficit de l'entité faisant l'objet d'un investissement. Ces changements comprennent ceux qui découlent de la réévaluation des immobilisations corporelles et des écarts de conversion des devises. La part de l'investisseur dans ces changements est comptabilisée dans l'actif net/les capitaux propres de l'investisseur.

Procédures fondées sur la méthode de la mise en équivalence

Bon nombre des procédures appropriées pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation décrites dans IPSAS 35. En outre, les concepts qui sous-tendent les procédures utilisées pour comptabiliser l'acquisition d'une entité contrôlée sont également adoptés pour comptabiliser l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise.

La part d'une entité économique dans une entreprise associée ou une coentreprise est la somme des participations dans cette entreprise associée ou cette coentreprise par l'entité qui exerce le contrôle et ses entités contrôlées. Les participations des autres entreprises associées ou coentreprises de l'entité économique sont ignorées à cette fin. Lorsqu'une entreprise associée ou une coentreprise a des entités, des entreprises associées ou des coentreprises contrôlées, l'excédent ou le déficit et l'actif net pris en compte dans l'application de la méthode de la mise en équivalence, sont ceux qui sont comptabilisés dans les états financiers de l'entreprise associée ou de la coentreprise (y compris la part de l'entreprise associée ou de la coentreprise dans les excédents ou les déficits et l'actif net de ses entreprises associées et coentreprises), après ajustement nécessaire pour donner effet à des méthodes comptables uniformes.

Les gains et pertes résultant d'opérations « en amont » et « en aval » entre une entité (y compris ses entités contrôlées consolidément) et sa société associée ou coentreprise ne sont comptabilisés dans les états financiers de l'entité que dans la mesure des intérêts d'investisseurs non liés dans l'entreprise associée ou la coentreprise.

Les transactions « en amont » sont, par exemple, les ventes d'actifs d'une entreprise associée ou d'une coentreprise à l'investisseur. Les transactions « en aval » sont, par exemple, les ventes ou les apports d'actifs de l'investisseur à son entreprise associée ou à sa coentreprise. La part de l'investisseur dans les gains ou les pertes de l'entreprise associée ou de la coentreprise résultant de ces transactions est éliminée.

Lorsque les transactions en aval fournissent la preuve d'une réduction de la valeur nette de réalisation des actifs à vendre ou à apporter, ou d'une perte de valeur de ces actifs, ces pertes sont intégralement comptabilisées par l'investisseur. Lorsque les transactions en amont fournissent la preuve d'une réduction de la valeur de réalisation nette des actifs à acheter ou d'une perte de valeur de ces actifs, l'investisseur comptabilise sa part de ces pertes.

L'apport d'un actif non monétaire à une entreprise associée ou à une coentreprise en échange d'une participation au capital de l'entreprise associée ou de la coentreprise est comptabilisé comme un gain ou une perte résultant d'une transaction en amont ou en aval, sauf lorsque l'apport n'a pas de substance commerciale, comme ce terme est décrit dans la norme IPSAS 17, Immobilisations corporelles. Si une telle contribution n'a pas de substance commerciale, le gain ou la perte est considéré comme non réalisé et n'est pas comptabilisé à moins que, en plus de recevoir une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise, une entité ne reçoive des actifs monétaires ou non monétaires.

Ces gains et pertes latents sont éliminés entre l'investissement comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence ne doit pas être présenté comme des gains ou pertes reportés dans l'état consolidé de la

situation financière de l'entité ou dans l'état de la situation financière de l'entité dans lequel les investissements sont comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence.

Si, en plus de recevoir une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise, une entité reçoit des actifs monétaires ou non monétaires, l'entité comptabilise intégralement en excédent ou en déficit la partie du gain ou de la perte sur la contribution relative aux actifs monétaires ou non monétaires reçus.

Un investissement est comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle elle devient une entreprise associée ou une coentreprise. Lors de l'acquisition de l'investissement, toute différence entre le coût de l'investissement et la part de l'entité dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entité faisant l'objet d'un investissement est comptabilisée comme suit :

- a) Lorsqu'une entité a inclus le goodwill relatif à une entreprise associée ou à une coentreprise dans la valeur comptable de l'investissement, l'amortissement de ce goodwill n'est pas autorisé.
- b) Tout excédent de la part de l'entité dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entité faisant l'objet d'un investissement par rapport au coût de l'investissement est inclus en tant que produit dans la détermination de la part de l'entité dans l'excédent ou le déficit de l'entreprise associée ou de la coentreprise au cours de la période au cours de laquelle l'investissement est acquis.

Des ajustements appropriés de la part de l'entité dans l'excédent ou le déficit de l'entreprise associée ou de la coentreprise après l'acquisition sont effectués afin de tenir compte, par exemple, de l'amortissement des actifs amortissables en fonction de leur juste valeur à la date d'acquisition. De même, des ajustements appropriés de la quote-part de l'entité dans l'excédent ou le déficit de l'entreprise associée ou de la coentreprise après l'acquisition sont effectués pour tenir compte des pertes de valeur, par exemple pour les immobilisations corporelles ou, le cas échéant, le goodwill.

Etats financiers utilisés

Les états financiers disponibles les plus récents de l'entreprise associée ou de la coentreprise sont utilisés par l'entité pour appliquer la méthode de la mise en équivalence. Lorsque la fin de la période de reporting de l'entité est différente de celle d'une entreprise associée ou d'une coentreprise, l'entité :

- a) Obtient, aux fins de l'application de la méthode de la mise en équivalence, des informations financières supplémentaires à la même date que les états financiers de l'entité; ou
- b) Utilise les états financiers les plus récents de l'entreprise associée ou de la coentreprise ajustés pour tenir compte des effets des transactions ou événements importants qui se produisent entre la date de ces états financiers et la date des états financiers de l'entité.

Méthodes comptables uniformes

Les états financiers de l'entité sont établis selon des méthodes comptables uniformes pour des transactions et des événements similaires dans des circonstances similaires.

Si une entreprise associée ou une coentreprise utilise des méthodes comptables autres que celles de l'entité pour des transactions et des événements similaires dans des circonstances similaires, l'entité doit apporter des ajustements aux états financiers de l'entreprise associée ou de la coentreprise afin que les méthodes comptables de l'entreprise associée ou de la coentreprise soient conformes à celles de l'entité lorsqu'elle applique la méthode de la mise en équivalence.

Il existe toutefois une exception à cette exigence. Si une entité détient une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise qui est une entité d'investissement, elle doit, lorsqu'elle applique la méthode de la mise en équivalence, conserver l'évaluation de la juste valeur appliquée par cette entité d'investissement associée ou coentreprise à sa participation dans des entités contrôlées.

Si une entreprise associée ou une coentreprise a des actions privilégiées cumulatives en circulation qui sont détenues par des parties autres que l'entité et qui sont classées comme capitaux propres, l'entité

calcule sa part de l'excédent ou du déficit après ajustement pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que les dividendes aient été déclarés ou non.

Si la part d'une entité dans le déficit d'une entreprise associée ou d'une coentreprise est égale ou supérieure à sa participation dans l'entreprise associée ou la coentreprise, l'entité cesse de comptabiliser sa part des déficits supplémentaires. La participation dans une entreprise associée ou une coentreprise est la valeur comptable de l'investissement dans l'entreprise associée ou la coentreprise déterminée selon la méthode de la mise en équivalence, ainsi que toute participation à long terme qui, en substance, fait partie de l'investissement net de l'entité dans l'entreprise associée ou la coentreprise. Par exemple, un élément pour lequel le règlement n'est ni prévu ni susceptible de se produire dans un avenir prévisible est, en substance, une prolongation de l'investissement de l'entité dans cette entreprise associée ou cette coentreprise. Ces éléments peuvent inclure des actions privilégiées et des créances ou prêts à long terme, mais ne comprennent pas les créances commerciales, les dettes commerciales ou les créances à long terme pour lesquelles il existe des garanties adéquates, telles que les prêts garantis.

Les déficits comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence qui dépassent l'investissement de l'entité en actions ordinaires sont appliqués aux autres composantes de la participation de l'entité dans une entreprise associée ou une coentreprise dans l'ordre inverse de leur ancienneté (c'est-à-dire priorité en liquidation).

Une fois que la participation de l'entité est réduite à zéro, des déficits supplémentaires sont prévus et un passif n'est comptabilisé que dans la mesure où l'entité a contracté des obligations juridiques ou implicites ou effectué des paiements pour le compte de l'entreprise associée ou de la coentreprise. Si l'entreprise associée ou la coentreprise déclare ultérieurement des excédents, l'entité ne recommence à comptabiliser sa part de ces excédents qu'après que sa part des excédents soit égale à la part des déficits non comptabilisés.

Pertes de valeur

Après application de la méthode de la mise en équivalence (y compris la comptabilisation des déficits de l'entreprise associée ou de la coentreprise), l'entité applique la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme) pour déterminer s'il est nécessaire de comptabiliser toute perte de valeur supplémentaire liée à son investissement net dans l'entreprise associée ou la coentreprise.

Chaque fois que l'application de la norme IPSAS 29/41 indique que l'investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise peut être déprécié, l'entité applique la norme IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, et éventuellement la norme IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie. Les exigences des normes IPSAS 21 et IPSAS 26 sont examinées dans le module Actifs.

Pour déterminer la valeur d'utilité de l'investissement générateur de trésorerie conformément à la norme IPSAS 26, l'entité estime :

- a) Sa quote-part de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés qui devraient être générés par l'entreprise associée ou la coentreprise, y compris les flux de trésorerie provenant des activités de l'entreprise associée ou de la coentreprise et le produit de la cession finale de l'investissement; ou
- b) La valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés qui devraient provenir des dividendes ou des distributions similaires à recevoir de l'investissement et de sa cession finale.

En utilisant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat.

La valeur recouvrable d'un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise est évaluée pour chaque entreprise associée ou coentreprise, à moins que l'entreprise associée ou la coentreprise ne génère pas de rentrées de trésorerie provenant de l'utilisation continue qui sont largement indépendantes de celles provenant d'autres actifs de l'entité.

En utilisant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat.

La valeur recouvrable d'un investissement dans une entreprise associée ou une coentreprise est évaluée pour chaque entreprise associée ou coentreprise, à moins que l'entreprise associée ou la coentreprise ne génère pas de rentrées de trésorerie provenant de l'utilisation continue qui sont largement indépendantes de celles provenant d'autres actifs de l'entité.

Partenariats (IPSAS 37)

- Opération conjointe ou coentreprise ?
 - Pas de véhicule séparé – exploitation conjointe
 - Véhicule séparé – considérez:
 - Structure et forme juridique
 - Conditions
 - Autres facteurs et circonstances
- Comptabilisation des opérations conjointes
 - Actifs, passifs, produits et charges

IPSAS 37 définit le contrôle conjoint comme *“le partage convenu du contrôle d'un accord au moyen d'un accord contraignant, qui n'existe que lorsque les décisions concernant les activités pertinentes nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.”*

Un partenariat est un arrangement dont deux parties ou plus ont un contrôle conjoint (le contrôle conjoint est abordé plus haut dans ce module). Un partenariat présente les caractéristiques suivantes :

- a) Les parties sont liées par un arrangement contraignant; et
- b) L'accord contraignant confère à deux ou plusieurs de ces parties le contrôle en commun de l'accord.

Un partenariat peut être une opération conjointe ou une coentreprise. Pour déterminer le traitement comptable approprié pour un partenariat, l'entité doit déterminer si le partenariat est une entreprise conjointe ou une coentreprise.

Détermination du type de partenariat

La norme IPSAS 37 définit une opération conjointe comme un partenariat par lequel les parties qui ont le contrôle conjoint de l'accord ont des droits sur les actifs et des obligations pour les passifs liés à l'accord.

La norme IPSAS 37 définit une coentreprise comme un accord de partenariat par lequel les parties qui ont le contrôle conjoint de l'accord ont des droits sur l'actif net de l'accord.

La distinction entre une opération conjointe et une entreprise commune dépend donc des droits et obligations des parties ayant un contrôle conjoint sur le partenariat.

Un partenariat qui n'est pas structuré au moyen d'un véhicule distinct est une opération conjointe. Lorsque le partenariat ne crée pas de véhicule distinct, les parties ne peuvent pas avoir de droits sur l'actif net de l'accord. La norme IPSAS 37 définit un véhicule distinct comme une structure financière identifiable séparément, y compris des entités juridiques distinctes ou des entités reconnues par la loi, que ces entités aient ou non une personnalité juridique.

Un partenariat dans lequel les actifs et les passifs relatifs à l'accord sont détenus dans un véhicule distinct peut être soit une coentreprise, soit une entreprise conjointe. Dans de tels cas, l'entité doit faire preuve de jugement lorsqu'elle évalue si un partenariat est une entreprise conjointe ou une coentreprise.

Une entité détermine le type de partenariat auquel elle participe en tenant compte de ses droits et obligations découlant de l'accord. Une entité évalue ses droits et obligations en tenant compte :

- De la structure et la forme juridique de l'arrangement;
- Des conditions convenues par les parties ou établies par l'autorité législative ou exécutive; et
- Le cas échéant, d'autres faits et circonstances.

Parfois, les parties sont liées par un accord-cadre qui fixe les conditions générales d'exercice d'une ou de plusieurs activités. L'accord-cadre pourrait prévoir que les parties établissent différents arrangements conjoints pour traiter des activités spécifiques qui font partie de l'accord. Même si ces partenariats sont liés au même accord-cadre, leur type pourrait être différent si les droits et obligations des parties diffèrent lorsqu'elles entreprennent les différentes activités visées par l'accord-cadre. Par conséquent, les opérations conjointes et les coentreprises peuvent coexister lorsque les parties entreprennent des activités différentes qui font partie du même accord-cadre.

Si les faits et les circonstances changent, l'entité doit réévaluer si le type de partenariat dans lequel elle participe a changé.

Comptabilisation des opérations conjointes

Un opérateur conjoint comptabilise en lien avec son intérêt dans une opération conjointe:

- a) Ses actifs, y compris sa part de tout actif détenu conjointement;
- b) Ses passifs, y compris sa part de tout passif contracté conjointement;
- c) ses recettes provenant de la vente de sa part de la production résultant de l'opération conjointe;
- d) sa part des recettes provenant de la vente de la production par l'entreprise conjointe; et
- e) Ses dépenses, y compris sa part des dépenses engagées conjointement.

Un opérateur conjoint comptabilise les actifs, passifs, produits et charges liés à sa participation dans une opération conjointe conformément aux normes IPSAS applicables aux actifs, passifs, produits et charges particuliers. Ainsi, par exemple, les immobilisations corporelles utilisées dans l'opération conjointe sont comptabilisées conformément à la norme IPSAS 17, Immobilisations corporelles. D'autres modules traitent des traitements comptables pour différents actifs, passifs, produits et charges.

IPSAS 37 spécifie la comptabilisation des transactions telles que la vente, l'apport ou l'achat d'actifs entre une entité et une opération conjointe dans laquelle elle est un opérateur conjoint:

Ventes ou apports d'actifs à une opération conjointe

Lorsqu'une entité conclut une transaction avec une entreprise conjointe dans laquelle elle est un opérateur conjoint, telle qu'une vente ou un apport d'actifs, elle effectue la transaction avec les autres parties à l'opération conjointe. En tant que tel, l'opérateur conjoint ne comptabilise les gains et les pertes résultant d'une telle transaction que dans la mesure des intérêts des autres parties dans l'opération conjointe.

Lorsque ces transactions apportent la preuve d'une réduction de la valeur nette de réalisation des actifs à vendre ou à apporter à l'opération conjointe, ou d'une perte de valeur de ces actifs, ces pertes sont intégralement comptabilisées par l'opérateur commun.

Achats d'actifs auprès d'une opération conjointe

Lorsqu'une entité conclut une transaction avec une entreprise conjointe dans laquelle elle est un coopérateur, telle qu'un achat d'actifs, elle ne doit pas comptabiliser sa part des gains et des pertes tant qu'elle n'a pas revendu ces actifs à un tiers.

Lorsque ces transactions apportent la preuve d'une réduction de la valeur nette de réalisation des actifs à acheter ou d'une perte de valeur de ces actifs, un coopérateur comptabilise sa part de ces pertes.

Partie à une opération conjointe qui n'est pas une opératrice conjointe

Une partie qui participe à une opération conjointe, mais n'en a pas le contrôle conjoint, comptabilise également son intérêt dans l'arrangement décrit ci-dessus si elle a des droits sur les actifs et des obligations pour les passifs liés à l'opération conjointe. Si une partie qui participe à une opération conjointe, mais n'en a pas le contrôle conjoint, n'a pas de droits sur les actifs et les obligations afférents à cette opération conjointe n'a pas de droits sur les actifs et les obligations pour les passifs relatifs à cette opération conjointe, elle comptabilise sa participation dans l'opération conjointe conformément aux normes IPSAS applicables à cette opération.

Etats financiers individuels (IPSAS 34)

- Non requis par les normes IPSAS (choix ou réglementation)
 - Sauf en cas d'exemption de consolidation ou d'application de la méthode de la mise en équivalence
- Les entités contrôlées, les coentreprises et les entreprises associées représentaient :
 - Au prix coûtant
 - Conformément aux normes IPSAS 29/41
 - Utilisation de la méthode de la mise en équivalence
- Dividendes et distributions similaires:
 - Excédent ou déficit; ou
 - Réduire la valeur comptable de l'investissement (méthode de la mise en équivalence)

Une entité qui est tenue par IPSAS 35 d'établir des états financiers consolidés peut également choisir (ou être tenue par la réglementation) d'établir des états financiers distincts conformément à IPSAS 34. États financiers consolidés qui rendent compte de la situation financière et de la performance de l'entité économique dans son ensemble. Les états financiers distincts présentent la situation financière et la performance de l'entité individuelle qui établit ces états financiers distincts.

Les états financiers individuels sont ceux présentés par une entité, dans lesquels l'entité choisit (sous réserve des exigences de la norme IPSAS 34) de comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées:

- Au prix coûtant;
- Conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme); ou
- En utilisant la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 36.

Les états financiers distincts sont ceux présentés en plus de:

- L'états financiers consolidés; ou
- Les états financiers d'un investisseur qui n'a pas d'entités contrôlées mais qui détient des participations dans des entreprises associées ou des coentreprises doivent être comptabilisées, conformément à IPSAS 36, selon la méthode de la mise en équivalence.

IPSAS 34 prescrit les exigences en matière de comptabilité et d'information pour les investissements dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées lorsqu'une entité établit des états financiers distincts. La norme IPSAS 34 n'exige pas qu'une entité établisse des états financiers distincts. Toutefois, lorsqu'une entité choisit de préparer des états financiers distincts (ou est tenue de le faire par la réglementation), elle doit respecter les exigences de IPSAS 34.

Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de coentreprise dans une coentreprise ne sont pas des états financiers distincts. Une entité qui est exemptée de l'obligation d'établir des états financiers consolidés ou d'appliquer la méthode de la mise en équivalence peut présenter des états financiers distincts comme ses seuls états financiers. Lorsqu'une entité se prévaut des exemptions et présente des états financiers distincts comme ses seuls états financiers, elle divulgue ce fait, ainsi que des détails sur l'entité qui a préparé les états financiers consolidés et des détails sur ses entités contrôlées, ses coentreprises et ses entreprises associées.

Établissement d'états financiers individuels

Lorsqu'une entité établit des états financiers distincts, elle comptabilise des participations similaires dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées:

- a) Au prix coûtant;
- b) conformément à la norme IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme); ou
- c) En utilisant la méthode de la mise en équivalence telle que décrite dans IPSAS 36.

Si une entité contrôlante est une entité d'investissement (ou est l'entité de contrôle d'une entité d'investissement) qui est tenue d'évaluer sa participation dans une entité contrôlée à la juste valeur par le biais de l'excédent ou du déficit, elle comptabilise également cet investissement de la même manière dans ses états financiers distincts.

Les dividendes ou distributions similaires provenant d'une entité contrôlée, d'une coentreprise ou d'une entreprise associée sont comptabilisés dans les états financiers individuels d'une entité lorsque le droit de l'entité de recevoir le dividende ou une distribution similaire est établi. Le dividende ou une distribution similaire est comptabilisé en excédent ou en déficit, sauf si l'entité choisit d'utiliser la méthode de la mise en équivalence. Lorsqu'une entité utilise la méthode de la mise en équivalence, le dividende ou une distribution similaire est comptabilisé comme une réduction de la valeur comptable de l'investissement.



Obligations d'informations (IPSAS 38)

- Jugements et hypothèses importants
- Informations sur ses intérêts dans :
 - Entités contrôlées
 - Partenariats et associés
 - Entités structurées qui ne sont pas consolidées
 - Participations non quantifiables
 - Participations de contrôle acquises en vue d'une cession

IPSAS 38 prescrit les exigences relatives à la divulgation d'informations sur les intérêts dans d'autres entités. Son objectif est d'exiger d'une entité qu'elle fournisse des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer :

- a) la nature et les risques associés de ses intérêts dans des entités contrôlées, des entités contrôlées non consolidées, des partenariats et des entreprises associées, et des entités structurées qui ne sont pas consolidées; et
- b) Les effets de ces intérêts sur sa situation financière, ses résultats financiers et ses flux de trésorerie.

Pour atteindre cet objectif, une entité fournit des informations:

- a) Les jugements et hypothèses importants qu'elle a formulés pour déterminer :
 - i) La nature de sa participation dans une autre entité ou un autre arrangement;
 - ii) Le type de partenariat dans lequel elle a un intérêt; et
 - iii) qu'elle répond à la définition d'une entité d'investissement, le cas échéant; et
- b) Les informations sur son intérêt pour:
 - i) Entités contrôlées;
 - ii) Partenariats et associés;
 - iii) Les entités structurées qui ne sont pas consolidées;
 - iv) Titres de propriété non quantifiables; et
 - v) Participations de contrôle acquises en vue d'en faire la cession.

Une entité d'investissement divulgue de l'information sur ses entités non consolidées.

IPSAS 38 énonce les obligations d'information détaillées pour chaque type de participation dans une autre entité. L'objectif de ces informations est de fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers de l'entité d'évaluer :

- La nature, l'étendue et les effets financiers des intérêts de l'entité dans d'autres entités;
- La nature et l'évolution des risques associés aux intérêts de l'entité dans d'autres entités; et
- Pour les états financiers consolidés, l'intérêt que les participations ne donnant pas le contrôle ont dans les activités et les flux de trésorerie de l'entité économique.



Dispositions transitoires pour les nouveaux utilisateurs des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

Des dispositions transitoires pour les nouveaux utilisateurs des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice sont prévues dans IPSAS 33, Première adoption des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Voir le module IPSAS pour la première fois sur la base de la comptabilité d'exercice pour plus de détails.

Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Une entité du secteur public qui établit des états financiers qui (a) a des entités contrôlées ou (b) n'a pas d'entités contrôlées respecte les exigences énoncées dans IPSAS 35, États financiers consolidés.

- a) Vrai ou Faux. Pourquoi ?
- b) Vrai ou Faux. Pourquoi ?

Question 2

Les états financiers individuels des ministères, fonds, organismes et entreprises du gouvernement fournissent aux utilisateurs l'information dont ils ont besoin pour évaluer la responsabilisation à l'égard de la gestion des ressources financières et des activités contrôlées par le gouvernement.

Vrai ou Faux ?

Question 3

D'après les renseignements présentés ci-dessous, le gouvernement contrôle-t-il l'autorité de transport ?

Scénario:

Un gouvernement a créé une autorité de transport. L'autorité responsable des transports a assumé de nombreuses responsabilités qui incombait auparavant au gouvernement. L'autorité est responsable du réseau de transport régional dans les régions métropolitaines et régionales de la juridiction, y compris les transports en commun et les routes et ponts principaux. L'autorité reçoit environ les 2/3 de son financement pour les opérations d'une part des taxes sur les carburants et des recettes fiscales générales du gouvernement. Le reste des revenus d'exploitation provient de sources non gouvernementales telles que les tarifs, la publicité et le développement immobilier. Le gouvernement contribue aux projets de transport en commun rapide. L'autorité a levé des capitaux grâce à d'importants emprunts garantis par le gouvernement.

L'autorité est autorisée à fonctionner de manière autonome; Toutefois, le mandat de l'Administration est établi par la loi et le gouvernement établit la vision régionale en matière de transport. Le gouvernement a le pouvoir de nommer et de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration de la Régie des transports. Le gouvernement n'a jamais exercé ce pouvoir.

Le conseil d'administration de l'administration est chargé d'embaucher, de rémunérer et de surveiller le rendement de la direction et d'assurer la surveillance de la planification stratégique, des finances, des grands projets d'immobilisations et des activités de l'administration. Le gouvernement a le pouvoir d'opposer son veto aux budgets de fonctionnement et d'immobilisations, y compris les tarifs et les plans de financement des immobilisations.

Question 4

Les états financiers consolidés combinent les actifs, les passifs, les actifs nets/capitaux propres, les produits et les charges de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées en additionnant les éléments d'actif, de passif, d'actif net/capitaux propres, de produits et de charges.

Vrai ou Faux ?

Question 5

À partir de l'information présentée ci-dessous, préparer l'état consolidé de la performance financière et l'état consolidé de la situation financière du gouvernement.

Scénario:

Le gouvernement contrôle trois entités, les entités A, B et C. Les entités A et B ont été créées par voie législative pour fournir des services gouvernementaux. Le gouvernement fournit des fonds au moyen de crédits annuels approuvés par l'Assemblée législative. Le gouvernement ne déclare pas un investissement dans ces entités dans ses états financiers distincts. L'entité C est une entreprise commerciale (GBE) sans capital social.

Au début de la période visée par le rapport, le gouvernement a conclu une coentreprise avec un autre gouvernement et a créé l'entité D. Le gouvernement détient une participation de 50 % dans l'entité D.

Mis à part le financement fourni aux entités A et B au moyen de crédits, il n'y a pas eu d'autres transactions interorganisations. Le gouvernement a fourni 116 100 CU sous forme de crédits, dont 91 100 CU à l'entité A et 25 000 CU à l'entité B. Aucun dividende ou distribution similaire n'a été payé (ou déclaré) par l'entité C ou l'entité D au cours de la période de reporting.

À la fin de la période considérée, le gouvernement avait des dettes non réglées (9 110 CU à l'entité A, 2 500 CU à l'entité B).

Le gouvernement et les entités A, B, C et D utilisent les mêmes conventions comptables. Le gouvernement rend compte de ses investissements dans les entités C et D au coût dans ses états financiers distincts. Il n'y a pas de participation minoritaire dans l'entité C.

Les états financiers individuels de chaque entité sont présentés ci-dessous :

Etats de la performance financière:

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Entité D
Produits					
Recettes fiscales	15,123,780				
Crédits		91,100	25,000		
<i>Opérations sans contrepartie directe</i>	15,123,780	91,100	25,000	0	0
Ventes				152,050	278,980
<i>Opérations avec contrepartie directe</i>	0	0	0	152,050	278,980
Total Produits	15,123,780	91,100	25,000	152,050	278,980
Charges					
Personnel	12,153,690	72,960	17,320	106,430	197,880
Dépréciations & amortissements	153,200	370	290	18,540	15,650
Dépenses publiques	806,790	5,080	1,140	11,210	26,240
Frais généraux	1,250,320	11,720	5,080	9,780	29,870
Appropriations	116,100				
Frais financiers	637,610	600	750	5,740	7,570
Total charges	15,117,710	90,730	24,580	151,700	277,210
Excédent de la période	6,070	370	420	350	1,770

Etat de la situation financière:

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Entité D
Actifs					
Trésorerie et équivalents de trésorerie	2,510	170	1,650	890	350
Créances: Gouvernement		9,110	2,500		
Créances: impôts	1,250,220				
Créances: autres				4,280	4,980
Stocks	3,560	80	10	2,510	610
Actifs courants	1,256,290	9,360	4,160	7,680	5,940
Immobilisations corporelles	4,607,940	8,070	9,110	520,750	297,050
Immobilisations incorporelles		15,880	5,120		2,770
Investissement: Entité C	75,000				
Investissement: Entité D	35,000				
Actifs non courants	4,717,940	23,950	14,230	520,750	299,820
Total Actifs	5,974,230	33,310	18,390	528,430	305,760
Passifs					
Montants à payer: Entité A	9,110				
Montants à payer: Entité B	2,500				
Montants à payer: autres	215,380	940	520	2,090	
Provisions	18,500	150	70	6,500	1,120
Emprunts à court terme	2,514,660	2,070	5,460	80,990	75,930
Passifs courants	2,760,150	3,160	6,050	89,580	77,050
Avantages du personnel - Obligations	785,000	19,450	2,500	45,220	39,540
Emprunts	9,467,000	10,310	8,900	100,000	117,400
Passifs non courants	10,252,000	29,760	11,400	145,220	156,940
Total passifs	13,012,150	32,920	17,450	234,800	233,990
Actifs Nets (Passifs)	(7,037,920)	390	940	293,630	71,770
Actif Net/ Capitaux propres					
Capital apporté par les propriétaires				75,000	70,000
Excédent accumulé (deficit)	(7,037,920)	390	940	218,630	1,770
Total Actifs Nets/ Capitaux propres	(7,037,920)	390	940	293,630	71,770

Réponses aux questions de révision

Question 1

- a) *Vrai*
- b) *Faux*

IPSAS 35 ne s'applique qu'à un gouvernement ou à une autre entité du secteur public qui contrôle d'autres entités. La norme IPSAS 35 exige, sauf dans de rares circonstances, que ces entités établissent et présentent des états financiers consolidés dans lesquels elles consolident les entités contrôlées.

Si une entité du secteur public ne contrôle pas d'autres entités, elle n'applique pas les exigences de la norme IPSAS 35. Il suit les exigences des autres normes IPSAS, selon qu'il convient, lorsqu'il établit ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

La situation la plus courante lorsqu'une entité du secteur public qui contrôle d'autres entités n'a pas besoin de préparer des états consolidés est lorsqu'elle est contrôlée par une autre entité telle qu'un gouvernement et que cette autre entité prépare des états financiers consolidés. Une autre considération dans cette circonstance, qui pourrait toujours signifier que des états consolidés sont requis, est de savoir s'il y a des utilisateurs des états financiers de l'entité du secteur public qui ont besoin de l'information fournie dans les états financiers consolidés. Par exemple, les états financiers consolidés du gouvernement fournissent une image financière globale de toutes les entités qu'il contrôle (l'entité économique), mais il peut encore y avoir des utilisateurs qui ont besoin d'informations sur le groupe d'entités fournissant des services d'éducation et contrôlées par le ministère de l'Éducation, de sorte que le ministère fournirait des états financiers consolidés, même s'il est contrôlé par le gouvernement.

Si l'entité n'a pas besoin d'établir des états consolidés, elle peut toujours préparer des états financiers distincts dans lesquels elle comptabilise les entités et entreprises associées contrôlées et contrôlées conjointement conformément à IPSAS 34, États financiers individuels.

Question 2

Faux

Bien que les états financiers des ministères, fonds, organismes et entreprises préparés par leurs directions respectives soient d'importants documents redditionnels, ils ne fournissent pas à eux seuls au public et aux autres utilisateurs un aperçu compréhensible de la nature et de l'étendue des ressources financières et des activités contrôlées par le gouvernement.

Les objectifs des états financiers à usage général d'un gouvernement ou d'une autre entité du secteur public sont de rendre compte de la nature et de l'étendue complètes des activités et des ressources financières contrôlées par l'entité déclarante, y compris celles liées aux activités des organismes et entreprises qu'elle contrôle. Les états financiers consolidés sont établis pour une entité économique comme s'il s'agissait d'une entité unique. Cela permet aux utilisateurs de comprendre les activités de l'entité déclarante et d'évaluer la responsabilité de l'utilisation et de la gestion des ressources qui lui sont confiées. Les états financiers consolidés fournissent également des informations utiles à la prise de décisions.

Question 3

L 'autorité est contrôlée par le gouvernement

Le gouvernement a le pouvoir de diriger les activités pertinentes de l'autorité. Le mandat de l'administration est établi par la loi et le gouvernement établit la vision régionale en matière de transport. Le gouvernement a le pouvoir de nommer et de révoquer les membres du conseil d'administration. Le fait qu'il n'ait pas choisi d'exercer son pouvoir n'est pas pertinent pour la question du contrôle. Il a le droit d'opposer son veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement.

Le gouvernement est exposé, ou a des droits, à des avantages variables de sa participation à l'autorité. La capacité du gouvernement d'ordonner à l'administration de collaborer avec lui dans l'atteinte de ses objectifs en matière de transport lui procure des avantages non financiers. Le gouvernement est exposé au passif résiduel de l'administration parce qu'il a garanti son importante dette en capital. Le gouvernement est donc également exposé, ou a des droits, à des avantages financiers

Le gouvernement a la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'autorité pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à l'autorité. En définissant la vision régionale des transports, le gouvernement peut influencer les services fournis par l'autorité. Le gouvernement peut également influencer sur la nature ou le montant des avantages financiers qu'il reçoit grâce à son pouvoir d'opposer son veto aux budgets de fonctionnement et d'immobilisations, y compris les tarifs et les plans de financement des immobilisations.

Le gouvernement a donc le pouvoir sur l'autorité; l'exposition, ou les droits, à des avantages variables découlant de sa participation à l'autorité; et la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'autorité pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à l'autorité. Il contrôle donc l'autorité conformément à la norme IPSAS 35.

Question 4

Vrai en partie.

L'objectif des états financiers consolidés est de présenter des informations financières sur le groupe d'entités contrôlées et l'entité contrôlante, c'est-à-dire "l'entité économique" comme s'il s'agissait d'une entité unique. Pour ce faire, les actifs, les passifs, les revenus et les dépenses sont additionnés ligne par ligne. Mais en plus de cela, les transactions au sein du groupe doivent être supprimées, de sorte que seuls les effets des transactions de l'entité économique avec des organisations et des particuliers extérieurs à cette entité sont inclus. Afin d'éliminer l'impact des transactions au sein du groupe, les ajustements suivants sont effectués :

- a) Les valeurs comptables de la participation de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et la part de l'entité contrôlante dans les actifs nets/capitaux propres de chaque entité contrôlée sont éliminées
- b) Les soldes et les transactions entre entités au sein de l'entité économique sont éliminés intégralement.

Outre les ajustements visés aux points a) et b), il est également nécessaire:

- c) De mettre en conformité les méthodes comptables des entités contrôlées à celles de l'entité contrôlante.
- d) D'identifier séparément (le cas échéant) les participations minoritaires dans l'excédent ou le déficit pour la période de déclaration et l'actif net/les capitaux propres des entités contrôlées consolidément.
- e) Si les états financiers d'une entité contrôlée sont établis pour une date de clôture différente, procéder à des ajustements pour tenir compte des effets des transactions ou événements importants qui se produisent entre cette date et la date de clôture de l'entité contrôlante.

Question 5

Les tableaux suivants montrent un exemple fonctionnel, en trois étapes. Il n'est pas nécessaire de suivre ces étapes dans cet ordre.

Étape 1: Combiner les totaux pour le gouvernement et les entités contrôlées

À ce stade, aucun ajustement n'est effectué pour éliminer les transactions intra-entités économiques.

État de la performance financière:

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Total
Produits					
Impôts	15,123,780				15,123,780
Crédits		91,100	25,000		116,100
<i>Opérations sans contrepartie directe</i>	15,123,780	91,100	25,000	0	15,239,880
Ventes				152,050	152,050
<i>Opérations avec contrepartie directe</i>	0	0	0	152,050	152,050
Total Produits	15,123,780	91,100	25,000	152,050	15,391,930
Charges					
Personnel	12,153,690	72,960	17,320	106,430	12,350,400
Dépréciations & amortissements	153,200	370	290	18,540	172,400
Dépenses publiques	806,790	5,080	1,140	11,210	824,220
Frais généraux	1,250,320	11,720	5,080	9,780	1,276,900
Appropriations	116,100				116,100
Charges financières	637,610	600	750	5,740	644,700
Total dépenses	15,117,710	90,730	24,580	151,700	15,384,720
Excédent de la période	6,070	370	420	350	7,210

Etat de la situation financière:

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Total
Actifs					
Trésorerie & équivalents de trésorerie	2,510	170	1,650	890	5,220
Créances: Gouvernement		9,110	2,500		11,610
Créances: impôts	1,250,220				1,250,220
Créances: Autres				4,280	4,280
Stocks	3,560	80	10	2,510	6,160
<i>Actifs courants</i>	1,256,290	9,360	4,160	7,680	1,277,490
Immobilisations corporelles	4,607,940	8,070	9,110	520,750	5,145,870
Immobilisations incorporelles		15,880	5,120		21,000
Investissement: Entité C	75,000				75,000
Investissement: Entité D	35,000				35,000
<i>Actifs non courants</i>	4,717,940	23,950	14,230	520,750	5,276,870
Total Actifs	5,974,230	33,310	18,390	528,430	6,554,360
Passifs					
Montants à payer: Entité A	9,110				9,110
Montants à payer: Entité B	2,500				2,500
Montants à payer: Autres	215,380	940	520	2,090	218,930
Provisions	18,500	150	70	6,500	25,220
Emprunts courants	2,514,660	2,070	5,460	80,990	2,603,180
<i>Passifs courants</i>	2,760,150	3,160	6,050	89,580	2,858,940
Avantages du personnel - obligations	785,000	19,450	2,500	45,220	852,170
Emprunt	9,467,000	10,310	8,900	100,000	9,586,210
<i>Passifs non courants</i>	10,252,000	29,760	11,400	145,220	10,438,380
Total Passifs	13,012,150	32,920	17,450	234,800	13,297,320
Actifs nets (Passifs)	(7,037,920)	390	940	293,630	(6,742,960)
Actifs nets/ Capitaux propres					
Capital provenant des propriétaires				75,000	75,000
Excédent accumulé (déficit)	(7,037,920)	390	940	218,630	(6,817,960)
Total Actifs nets/ Capitaux propres	(7,037,920)	390	940	293,630	(6,742,960)

Etape 2: Éliminer les transactions et les soldes intra-économiques

Les opérations et les soldes intra-entités économiques suivants sont éliminés :

- Crédits entre le gouvernement et les entités A et B
- Crédoeurs/sommes à recevoir au titre des crédits ouverts
- Investissement du Gouvernement dans l'entité C

Ajustements à l'état de la performance financière :

	Total Précédent	Appropriations	Créances & comptes à payer	Investissement	Total ajusté
Produits					
Impôts	15,123,780				15,123,780
Appropriations	116,100	(116,100)			0
<i>Opérations sans contrepartie directe</i>	15,239,880	(116,100)	0	0	15,123,780
Ventes	152,050				152,050
<i>Opérations avec contrepartie directe</i>	152,050	0	0	0	152,050
Total Produits	15,391,930	(116,100)	0	0	15,275,830
Charges					
Personnel	12,350,400				12,350,400
Dépréciations & amortissements	172,400				172,400
Dépenses publiques	824,220				824,220
Frais généraux	1,276,900				1,276,900
Appropriations	116,100	(116,100)			0
Charges financières	644,700				644,700
Total Charges	15,384,720	(116,100)	0	0	15,268,620
Excédent de la période	7,210	0	0	0	7,210

Ajustements à l'état de la situation financière

	Total précédent	Approp- priations	Créances & Comptes à payer	Investissement	Total ajusté
Actifs					
Trésorerie et équivalents de trésorerie	5,220				5,220
Créances: Gouvernement	11,610		(11,610)		0
Créances: impôts	1,250,220				1,250,220
Créances: autres	4,280				4,280
Stocks	6,160				6,160
<i>Actifs courants</i>	<u>1,277,490</u>	0	(11,610)	0	<u>1,265,880</u>
Immobilisations corporelles	5,145,870				5,145,870
Immobilisations incorporelles	21,000				21,000
Investissement: Entité C	75,000			(75,000)	0
Investissement: Entité D	35,000				35,000
<i>Actifs non courants</i>	<u>5,276,870</u>	0	0	(75,000)	<u>5,201,870</u>
Total Actifs	<u>6,554,360</u>	0	(11,610)	(75,000)	<u>6,467,750</u>
Passifs					
Comptes à payer: Entité A	9,110		(9,110)		0
Comptes à payer: Entité B	2,500		(2,500)		0
Comptes à payer: Autres	218,930				218,930
Provisions	25,220				25,220
Emprunts courants	2,603,180				2,603,180
<i>Passifs courants</i>	<u>2,858,940</u>	0	(11,610)	0	<u>2,847,330</u>
Avantages du personnel - obligations	852,170				852,170
Emprunt	9,586,210				9,586,210
<i>Passifs non courants</i>	<u>10,438,380</u>	0	0	0	<u>10,438,380</u>
Total Passifs	<u>13,297,320</u>	0	(11,610)	0	<u>13,285,710</u>
Actifs Nets (Passifs)	<u>(6,742,960)</u>	0	0	(75,000)	<u>(6,817,960)</u>
Actifs nets/ Capitaux propres					
Capital apporté par les propriétaires	75,000			(75,000)	0
Excédent accumulé (déficit)	(6,817,960)				(6,817,960)
Total Actifs Nets/ Capitaux propres	<u>(6,742,960)</u>	0	0	(75,000)	<u>(6,817,960)</u>

Etape 3: Appliquer la méthode de la mise en équivalence pour l'entité D (coentreprise)

Le gouvernement contrôle conjointement l'entité D et détient une participation de 50 % dans l'entité. Le gouvernement comptabilise sa part de l'excédent de l'entité D pour la période excédentaire ou déficitaire et augmente la valeur comptable de sa participation dans l'entité D de sa part de l'excédent de l'entité D.

Ajustements à l'état de la performance financière:

	Total précédent	Part excédent	Etat de la performance financière consolidé
Produits			
Impôts	15,123,780		15,123,780
Appropriations	0		0
<i>Opérations sans contrepartie directe</i>	15,123,780	0	15,123,780
Ventes	152,050		152,050
<i>Opérations avec contrepartie directe</i>	152,050	0	152,050
Total Produits	15,275,830	0	15,275,830
Dépenses			
Personnel	12,350,400		12,350,400
Déprecations & amortissements	172,400		172,400
Dépenses publiques	824,220		824,220
Frais généraux	1,276,900		1,276,900
Appropriations	0		0
Charges financières	644,700		644,700
Total charges	15,268,620	0	15,268,620
Part de l'excédent de la coentreprise	0	885	885
Excédent de la période	7,210	885	8,095

Ajustements à l'état de la situation financière:

	Total Précédent	Part Excédent	Etat de la situation financière consolidé
Actifs			
Trésorerie & équivalents de trésorerie	5,220		5,220
Créances: Gouvernement	0		0
Créances: impôts	1,250,220		1,250,220
Créances: autres	4,280		4,280
Stocks	6,160		6,160
<i>Actifs courants</i>	1,265,880	0	1,265,880
Immobilisations corporelles	5,145,870		5,145,870
Immobilisations incorporelles	21,000		21,000
Investissement: Entité C	0		0
Investissement: Entité D	35,000	885	35,885
<i>Actifs non courants</i>	5,201,870	885	5,202,755
Total Actifs	6,467,750	885	6,468,635
Passifs			
Comptes à payer: Entité A	0		0
Comptes à payer: Entité B	0		0
Comptes à payer: Autres	218,930		218,930
Provisions	25,220		25,220
Emprunts courants	2,603,180		2,603,180
<i>Passifs courants</i>	2,847,330	0	2,847,330
Avantages du personnel - Obligations	852,170		852,170
Emprunt	9,586,210		9,586,210
<i>Passifs non courants</i>	10,438,380	0	10,438,380
Total Passifs	13,285,710	0	13,285,710
Actifs Nets (Passifs)	(6,817,960)	885	(6,817,075)
Actif Net/ Capitaux propres			
Capital apporté aux propriétaires	0		0
Excédent accumulé (déficit)	(6,817,960)	885	(6,817,075)
Total Actifs nets/ Capitaux propres	(6,817,960)	885	(6,817,075)



Regroupements dans le Secteur Public

Combinations



Objectif d'apprentissage

- Être capable d'identifier les regroupements dans le secteur public
- Être en mesure de classer les regroupements du secteur public comme une fusion ou une acquisition
- Comprendre comment comptabiliser les fusions
- Comprendre comment comptabiliser les acquisitions.



Combinaisons dans le Secteur Public

Un regroupement dans le secteur public est le regroupement d'opérations distinctes en une seule entité du secteur public.

Une opération est un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs connexes qui peut être mené et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, en fournissant des biens et/ou des services.

IPSAS 40, **Regroupements dans secteur public**, définit un regroupement du secteur public comme « le regroupement d'opérations distinctes en une seule entité du secteur public ».

Le champ d'application de la norme IPSAS 40 comprend toutes les transactions ou autres événements qui répondent à la définition d'une combinaison du secteur public.

Une caractéristique clé de la définition d'un regroupement dans le secteur public est qu'il regroupe les opérations. Il est donc important de comprendre ce qui constitue une opération.

La norme IPSAS 40 définit une opération comme « un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs connexes qui peut être mené et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, en fournissant des biens et/ou des services ».

Une opération se compose d'intrants (et de processus appliqués à ces intrants) qui ont la capacité de créer des extrants. Bien que les opérations aient habituellement des extrants, les extrants ne sont pas nécessaires pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs connexes soit considéré comme une opération. Les trois éléments d'une opération sont définis dans IPSAS 40 comme suit :

- a) **Intrant** : Toute ressource économique qui crée, ou a la capacité de créer, des extrants lorsqu'un ou plusieurs processus lui sont appliqués..
- b) **Processus** : Tout système, norme, protocole, convention ou règle qui, lorsqu'il est appliqué à une ou plusieurs entrées, crée ou a la capacité de créer des extrants.
- c) **Produit/Extrant**: Le résultat des intrants et des processus appliqués aux intrants qui fournissent, ou ont la capacité de fournir, des biens et/ou des services.

Des exemples d'opérations incluant les entités, les fonctions d'une entité et les zones géographiques d'une entité.

Exemples

Regroupements dans le secteur public

- Nationalisations:
 - Achats
 - Saisies
 - Renflouements/ Sauvetages
- Réorganisations de gouvernements locaux ou régionaux
- Transferts d'opérations d'un gouvernement à un autre
- Restructurations des ministères du gouvernement central

Ne sont pas des regroupements dans le secteur public

- Transactions qui n'incluent pas d'opérations
- Accords conjoints

Les regroupements du secteur public peuvent impliquer des entités entières, par exemple lorsqu'une entreprise est nationalisée à la suite d'un renflouement. De telles combinaisons se sont produites dans certains pays à la suite de la crise financière et de la pandémie de COVID-19.

Les regroupements du secteur public peuvent également porter sur les fonctions d'une entité, par exemple lorsqu'une fonction d'un ministère est transférée à un autre ministère; et les zones géographiques, par exemple lorsqu'une réorganisation de l'administration locale entraîne la formation d'une nouvelle entité à partir de zones transférées d'autres entités.

Si les actifs et passifs impliqués dans une transaction ou un autre événement ne constituent pas une opération, la transaction ou l'autre événement n'est pas une combinaison du secteur public. Ces transactions ou autres événements sont comptabilisés conformément aux autres IPSAS.

Les partenariats ne sont pas des combinaisons du secteur public parce qu'ils n'ont pas pour effet qu'une entité prenne le contrôle des opérations. Les entités exercent un contrôle conjoint, et non un contrôle, sur les accords conjoints.

Discussion Question

Une entité du secteur public achète un site pour l'élimination des déchets mis en décharge. L'acquisition comprend le terrain et les bâtiments sur le site. L'entité du secteur public assume la responsabilité de restaurer le site à la fin de sa vie utile. Aucun personnel ou processus n'est transféré à la suite de l'acquisition.

L'acquisition du site d'élimination des déchets d'enfouissement constitue-t-il un regroupement du secteur public ? Expliquez votre raisonnement.

Réponse:

L'acquisition du site d'élimination des déchets de la décharge ne constitue pas un regroupement dans le secteur public.

Un regroupement dans le secteur public est le regroupement d'opérations distinctes en une seule entité du secteur public.

Une opération est un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs connexes. Dans ce cas, aucune activité n'est incluse dans l'achat; seuls les actifs et un passif sont transférés, et donc l'achat n'implique pas d'opération.

Il s'ensuit que, l'achat n'impliquant pas d'opération, il ne peut s'agir d'un regroupement dans le secteur public, qui est le regroupement d'opérations distinctes.



Types de regroupements dans le secteur public

Une fusion donne naissance à une entité résultante et est soit :

- a) Un regroupement dans le secteur public dans lequel aucune partie au regroupement ne prend le contrôle d'une ou de plusieurs opérations; ou
- b) Un Regroupement du secteur public dans lequel une partie au regroupement prend le contrôle d'une ou de plusieurs activités et dans lequel il est prouvé que le regroupement a la substance économique d'une fusion.

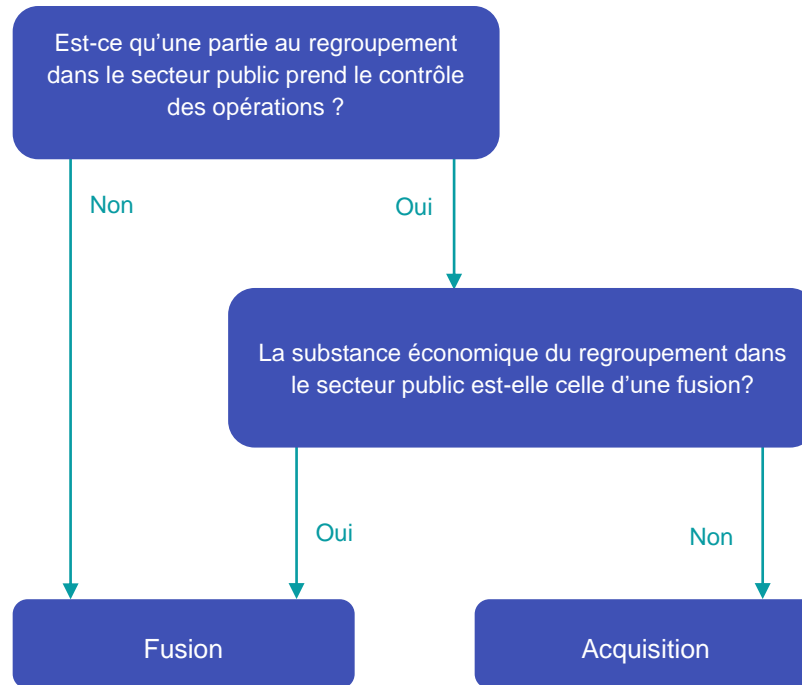
Une **acquisition** est un regroupement du secteur public dans lequel une partie au regroupement prend le contrôle d'une ou de plusieurs activités, et il existe des preuves que le regroupement n'est pas une fusion.

Selon IPSAS 40, il existe deux types de regroupement du secteur public : les fusions et les acquisitions.

Étant donné que les deux types de regroupement du secteur public sont comptabilisés à l'aide de méthodes différentes, il est important de pouvoir faire la distinction entre les fusions et les acquisitions.

IPSAS 40 fournit des indications sur la distinction entre les fusions et les acquisitions.

Classification des regroupements dans le secteur public



Le diagramme ci-dessus résume les facteurs utilisés pour déterminer si un regroupement du secteur public doit être classé comme une fusion ou une acquisition.

Le premier facteur est **le contrôle**. Si aucune partie à un regroupement du secteur public n'obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités à la suite du regroupement, le regroupement est classé comme une fusion.

Le deuxième facteur est **la substance économique de la transaction**. Si l'une des parties à un regroupement du secteur public prend le contrôle d'une ou de plusieurs activités à la suite du regroupement, l'entité qui en acquiert le contrôle doit tenir compte de la substance économique du regroupement lorsqu'il s'agit de la classification du regroupement comme une fusion ou une acquisition. Une combinaison dans laquelle une partie prend le contrôle d'une ou de plusieurs activités est classée comme une acquisition, à moins qu'elle n'ait la substance économique d'une fusion. Pour déterminer la substance économique d'un regroupement, l'entité doit exercer son jugement professionnel.

L'entité prend le contrôle

Une entité prend le contrôle d'une opération si et seulement si elle obtient tous les éléments suivants:

- a) Pouvoir sur l'exploitation
- b) Exposition ou droits à des avantages variables découlant de sa participation à l'opération
- c) La capacité d'utiliser son pouvoir sur l'opération pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à l'opération

Les principes et orientations énoncés dans IPSAS 35 sont utilisés pour déterminer si une partie à un regroupement du secteur public prend le contrôle d'une ou de plusieurs opérations à la suite de ce regroupement. Selon IPSAS 40, le critère consiste à déterminer si le contrôle est acquis; et le contrôle acquis peut concerner une opération, plutôt que d'être limité à une entité entière.

Pour plus de détails sur le test de contrôle, voir l'analyse du contrôle dans IPSAS 35 plus haut dans ce module.

Un regroupement du secteur public effectué principalement par le transfert d'une contrepartie (c.-à-d. par le transfert de liquidités ou d'autres actifs ou par l'engagement de passifs) permet généralement à une entité de prendre le contrôle d'une ou de plusieurs opérations.

La prise de contrôle des opérations par une partie au regroupement est un élément essentiel d'une acquisition, mais elle ne suffit pas en soi pour déterminer si un regroupement est une acquisition.

Lorsqu'une partie à un regroupement du secteur public prend le contrôle d'une ou de plusieurs activités à la suite du regroupement, l'entité qui en acquiert le contrôle tient compte de la substance économique du regroupement pour déterminer la classification appropriée.

Évaluation de la substance économique d'un regroupement

- Contrepartie
 - Autres que pour compenser le transfert d'actifs nets
 - Aucune contrepartie versée
 - Pas de (anciens) propriétaires
- Prise de décision
 - Sous contrôle commun
 - Imposé par un tiers
 - Approuvé par référendum

Les facteurs qui sont pris en compte lors de l'évaluation de la substance économique d'une combinaison sont la contrepartie (le paiement d'espèces ou d'un autre actif) et la prise de décision.

Indicateurs relatifs à la prise en compte

La combinaison peut être une fusion lorsque :

- La contrepartie est versée pour des raisons autres que l'indemnisation des personnes ayant droit à l'actif net d'une opération transférée pour avoir renoncé à ce droit;
- Aucune contrepartie n'est versée à ceux qui ont droit à l'actif net d'une opération transférée; ou
- La contrepartie n'est pas versée parce qu'il n'y a personne (qu'il s'agisse d'une personne ou d'une entité) ayant droit à l'actif net d'une entité transférée.

Indicateurs relatifs au processus décisionnel

La combinaison peut être une fusion lorsque :

- Une combinaison du secteur public est imposée par un tiers sans qu'aucune partie au regroupement ne soit impliquée dans le processus décisionnel;
- Un regroupement du secteur public est soumis à l'approbation des citoyens de chaque parti par voie de référendum; ou
- Une combinaison d'opérations sous contrôle commun se produit.

Ces indicateurs, pris individuellement ou en combinaison, fournissent habituellement des preuves permettant de déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'une fusion. Il n'est pas nécessaire qu'une combinaison satisfasse à ces deux indicateurs pour être considérée comme une fusion.

Contrairement au secteur privé, les fusions sont courantes dans le secteur public.

Exemple 1

Les limites territoriales de deux municipalités existantes, A et B, sont redessinées par le Parlement au moyen d'une loi; ni le Parlement ni le gouvernement central ne contrôlent A ou B. La responsabilité d'une partie de l'ancien territoire de chaque municipalité est transférée à une nouvelle municipalité, C. Les opérations relatives aux territoires transférés sont regroupées pour former C.

A et B restent par ailleurs inchangés et conservent leurs organes directeurs. Un nouvel organe directeur (sans lien avec les organes directeurs de A et B) est élu pour C afin de gérer les opérations transférées des autres municipalités..

Ce regroupement du secteur public devrait-il être classé comme une fusion ou une acquisition?

Réponse:

Pour déterminer s'il y a lieu de le classer comme une fusion ou une acquisition, la première question à examiner est de savoir si l'une des parties au regroupement a acquis le contrôle des activités à la suite du regroupement.

C a un organe directeur nouvellement élu, sans rapport avec les organes directeurs de A et B. Ni A ni B n'ont de pouvoir sur le C. Ils n'ont pas non plus d'exposition, ni de droits, à des avantages variables découlant d'une quelconque implication avec C.

Ni A ni B n'ont pris le contrôle de C à la suite du regroupement dans le secteur public. Par conséquent, le regroupement est classé comme une fusion

Exemple 2

L'opération de nutrition dans les écoles primaires est transférée du Département de la santé du Gouvernement à son Département de l'éducation. Les deux ministères sont contrôlés par le gouvernement avant et après le regroupement.

Étant donné que le gouvernement contrôle les mêmes opérations avant et après le regroupement du secteur public, le gouvernement ne présente pas de regroupement dans ses états financiers consolidés. Le regroupement est rapporté par le ministère de l'Éducation

Ce regroupement du secteur public devrait-il être classé comme une fusion ou une acquisition ?

Réponse:

Pour déterminer s'il doit s'agir d'une fusion ou d'une acquisition, la première question que le ministère de l'Éducation examine est de savoir si l'une des parties au regroupement a acquis le contrôle des activités à la suite du regroupement.

Dans ce scénario, le ministère de l'Éducation obtient :

- a) Pouvoir sur l'opération de nutrition dans les écoles primaires;
- b) L'exposition, ou les droits, à des avantages variables découlant de sa participation à cette opération; et
- c) La capacité d'utiliser son pouvoir sur cette opération pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de sa participation à cette opération.

Le Ministère de l'éducation conclut que, grâce au regroupement dans le secteur public, il a pris le contrôle de l'opération de nutrition dans les écoles primaires. Il examine ensuite si la substance économique du regroupement est celle d'une fusion.

En examinant la substance économique du regroupement dans le secteur public, le ministère de l'Éducation note qu'il obtient l'accès à des avantages économiques ou à un potentiel de service semblables à ceux qui auraient pu être obtenus dans le cadre d'une transaction volontaire; Cela peut suggérer que la substance économique de la combinaison est celle d'une acquisition.

En examinant les indicateurs relatifs à la contrepartie, le ministère de l'Éducation note que le regroupement du secteur public n'inclut pas le paiement de la contrepartie parce que le regroupement a eu lieu sous contrôle commun et que le gouvernement, l'entité qui exerce le contrôle, n'a spécifié aucune contrepartie dans les termes du regroupement. Par conséquent, bien que l'absence de considération puisse suggérer que la substance économique du regroupement est celle d'une fusion, cela n'est pas en soi concluant et d'autres facteurs doivent également être pris en compte.

En examinant les indicateurs relatifs au processus décisionnel, le Ministère de l'éducation note que le regroupement du secteur public se fait sous contrôle commun. La combinaison a été dirigée par le gouvernement. Cela prouve que la décision finale quant à savoir si le regroupement a eu lieu et les conditions du regroupement sont déterminées par le gouvernement, l'entité qui exerce le contrôle. Cela démontre que la substance économique du regroupement est celle d'une fusion.

Compte tenu de ces facteurs, le ministère de l'Éducation estime que le regroupement dans le secteur public devrait être classé comme une fusion. Pour en arriver à cette décision, le fait que le regroupement du secteur public se déroule sous contrôle commun est considéré comme le facteur le plus important pour déterminer la substance économique du rapprochement.



Comptabilisation des fusions

L'entité résultante comptabilise chaque fusion en appliquant la méthode modifiée de mise en commun des intérêts.

L'entité résultante est l'entité qui est le résultat de deux opérations ou plus combinées dans une fusion.

L'entité résultante comptabilise chaque fusion en appliquant la méthode modifiée de mise en commun des intérêts.

L'entité résultante est définie comme « l'entité qui est le résultat de la combinaison de deux opérations ou plus dans le cadre d'une fusion ».

La méthode de mise en commun modifiée des intérêts est une variante de la méthode de mise en commun des intérêts (parfois appelée « comptabilité de fusion ») dans laquelle la fusion est constatée à la date à laquelle elle a lieu.



Méthode modifiée de mise en commun des intérêts

- Identifier l'entité résultante
- Déterminer la date de fusion
- Comptabiliser et évaluer les actifs reçus, les passifs pris en charge et toute participation ne donnant pas le contrôle dans les activités de regroupement; et
- Comptabiliser et évaluer les composantes de l'actif net/des capitaux propres et d'autres ajustements.

L'application de la méthode modifiée de mise en commun des intérêts nécessite :

- Identifier l'entité résultante;
- Déterminer la date de fusion;
- Comptabiliser et évaluer les actifs reçus, les passifs pris en charge et toute participation ne donnant pas le contrôle dans les opérations de regroupement; et
- Comptabiliser et mesurer les composantes de l'actif net/des capitaux propres et autres ajustements.

L'entité résultante :

- Comptabilise les actifs, les passifs et toute participation ne donnant pas le contrôle qui sont comptabilisés dans les états financiers des activités combinées à la date de fusion; et
- Les évalue à leur valeur comptable dans les états financiers des opérations combinées.

Les valeurs comptables sont ajustées pour se conformer aux méthodes comptables de l'entité résultante (et dans d'autres circonstances limitées, par exemple une exonération fiscale). Un exemple où cela serait nécessaire est celui où une opération combinant a déjà mesuré les terrains et les bâtiments selon le modèle de coût, tandis qu'une autre opération combinant a utilisé le modèle d'évaluation. Après la fusion, la même méthode comptable doit être appliquée par l'entité résultante.

La méthode de mise en commun modifiée des intérêts tient compte de la fusion à la date à laquelle elle a lieu. Par conséquent, aucune information comparative n'est requise.

Composantes de l'actif net/capitaux propres

L'entité résultante comptabilise la différence entre les actifs et les passifs pris en charge dans le cadre d'une fusion comme une ou plusieurs composantes de l'actif net/des capitaux propres. La norme IPSAS 40 ne précise pas quelles composantes de l'actif net/des capitaux propres doivent être utilisées; Cette question relève du jugement professionnel de l'entité déclarante.

Pour déterminer quelles composantes de l'actif net ou des capitaux propres doivent être déclarées, l'entité déclarante tiendra compte de questions telles que :

- Quelles informations seront les plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers;
- Si l'entité déclarante est, en substance, une nouvelle entité; et
- Si les réserves existantes des opérations combinées (par exemple, les réserves de couverture) sont tenues de se conformer aux autres IPSAS.

Informations sur la période précédente

IPSAS 40 autorise, mais n'exige pas, qu'une entité déclarante présente des informations sur les périodes antérieures. Lorsqu'une entité déclarante choisit de présenter des informations sur des périodes antérieures, ces informations ne sont pas regroupées. L'entité déclarante explique la base sur laquelle cette information est présentée.

Comptabilisation des acquisitions

- L'acquéreur comptabilise chaque acquisition en appliquant la méthode comptable de l'acquisition.
- L'acquéreur est l'entité qui prend le contrôle d'une ou de plusieurs opérations dans le cadre d'une acquisition.

Méthode d'acquisition

- Identifier l'acquéreur;
- Déterminer la date d'acquisition;
- Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs pris en charge et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise; et
- Comptabiliser et mesurer l'écart d'acquisition, un gain ou une perte découlant d'une acquisition.

La méthode comptable d'acquisition adoptée dans IPSAS 40 est celle décrite dans IFRS 3, Regroupements d'entreprises, complétée par des indications supplémentaires pour les circonstances propres au secteur public.

L'acquéreur comptabilise, indépendamment de tout goodwill comptabilisé, les actifs identifiables acquis, les passifs pris en charge et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise. Il peut s'agir d'éléments qui n'ont pas été reconnus auparavant par l'entreprise acquise.

Le goodwill est défini comme « un actif représentant les avantages économiques futurs découlant d'autres actifs acquis dans le cadre d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément ».

L'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs pris en charge à leur juste valeur à la date d'acquisition.

IPSAS 40 prévoit des exceptions limitées à ces principes de comptabilisation et d'évaluation. Par exemple, contrairement à la norme IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel pris en charge dans le cadre d'une acquisition où la contrepartie est transférée.

Goodwill, perte ou gain provenant d'un achat à prix avantageux

Le goodwill n'est généralement comptabilisé que lorsque la contrepartie est transférée (ou qu'il y a un échange d'instruments de capitaux propres, ce qui n'est pas courant dans le secteur public).

Le goodwill est mesuré comme l'excédent de:

- L'ensemble de:
 - La contrepartie transférée;
 - Le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise; et
 - Dans le cas d'une acquisition réalisée par étapes, la juste valeur de la participation précédemment détenue par l'acquéreursur
- Le montant net des actifs identifiables acquis et des passifs pris en charge.

Le goodwill n'est comptabilisé que dans la mesure où l'acquisition entraînera la génération d'entrées de trésorerie ou une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur. Tout excédent supplémentaire est comptabilisé comme une perte.

Dans un achat à prix réduit, le montant net des actifs identifiables acquis et des passifs pris en charge peut dépasser toute contrepartie versée. L'acquéreur comptabilise le gain d'excédent ou de déficit qui en résulte.



Informations à fournir

- L'entité qui en résulte divulgue de l'information qui permet aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'incidence financière d'une fusion
- L'acquéreur divulgue des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'incidence financière d'une acquisition qui se produit :
 - Au cours de la période considérée; ou
 - Après la fin de la période de reporting, mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.

IPSAS 40 comprend des obligations d'information détaillées pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et l'incidence financière d'un regroupement du secteur public.

Les exigences sont trop détaillées pour ce module de formation; si de plus amples détails sont nécessaires, veuillez vous référer directement à IPSAS 40.

Questions de révision

Question 1

Le 30 juin, 20X5 Entité Résultante (RE) est formée par la fusion de deux municipalités, Combinant l'Opération A (COA) et la Combinaison de l'Opération B (COB). Quatre ans auparavant, COA avait accordé à la COB un prêt à taux d'intérêt fixe de 250 CU sur dix ans. Les intérêts sur le prêt sont payables annuellement, le capital étant remboursable à l'échéance.

La COB a récemment connu des difficultés financières et, à la date de la fusion, elle était en retard dans le paiement des intérêts. La valeur comptable du passif financier (le coût amorti du prêt) dans ses états financiers à la date de fusion est de 260 CU.

En raison des arriérés et du fait que la COB éprouvait des difficultés financières, l'ACO avait déprécié le prêt. La valeur comptable de l'actif financier (le prêt) dans ses états financiers à la date de fusion est de CU200.

À la date de fusion, les états de la situation financière de l'ACO et de la COB contenaient les postes suivants :

	COA	COB
Actifs financiers	4,957	2,256
Passifs financiers	(3,085)	(1,921)
Actif net/ Capitaux propres	1,209	(2,883)

Quel montant RE devrait-elle déclarer dans son état d'ouverture de la situation financière à l'égard de ces postes ?

Question 2

Une agence de défense gouvernementale acquiert une société de défense pour 1 800 000 CU. Les valeurs comptables présentées dans l'état de la situation financière de la société à la date d'acquisition et la juste valeur des éléments à cette date sont indiquées ci-dessous.

	Valeur Comptable CU (000s)	Juste Valeur CU (000s)
Trésorerie	200	200
Créances	350	350
Actifs financiers	1,241	1,241
Terrains et bâtiments	2,994	4,019
Actifs incorporels	100	100
Dettes	(545)	(545)
Passifs financiers	(3,962)	(3,962)
Provisions	(35)	(35)

En outre, l'entreprise développe de nouveaux logiciels. Le logiciel est actuellement en phase de recherche et, par conséquent, l'entreprise a passé en charges toutes les dépenses. La valeur comptable du logiciel est nulle; sa juste valeur est de 140 000 CU

Quel goodwill l'agence reconnaît-elle lors de l'acquisition de l'entreprise ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

À la date de fusion, RE élimine l'actif financier reçu de l'ACO et le passif financier pris en charge par la COB et crédite les composantes de l'actif net / capitaux propres avec CU60, la différence entre les valeurs comptables de l'actif financier et le passif financier associé au prêt.

Les montants pour chacun des postes déclarés sont les suivants :

	COA	COB	Ajustements	RE
Actifs financiers	4,957	2,256	-200	7,013
Passifs financiers	-3,085	-1,921	260	-4,746
Actif net/ Capitaux propres	-1,209	2,883	-60	1,614


Question 2

L'agence comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs pris en charge, et les évalue à leur juste valeur. Cela inclut un actif incorporel pour le logiciel qui n'a pas été reconnu auparavant par l'entreprise.

Le goodwill est défini comme « un actif représentant les avantages économiques futurs découlant d'autres actifs acquis dans le cadre d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément ». Le goodwill est mesuré comme la différence entre la contrepartie versée et l'actif net comptabilisé :

L'agence comptabilise un goodwill de 292 000 personnes, calculé comme suit :

	Juste valeur des éléments comptabilisés par la Société (000s)	Juste valeur des éléments non comptabilisés par la Société CU (000s)	Juste valeur des éléments comptabilisés par l'agence CU (000s)
Trésorerie	200		200
Créances	350		350
Actifs financiers	1,241		1,241
Terrain et bâtiments	4,019		4,019
Actifs incorporels	100	140	240
Dettes	(545)		(545)
Passifs financiers	(3,962)		(3,962)
Provisions	(35)		(35)
Actifs nets			1,508
Contrepartie payée			(1,800)
Goodwill			292



Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC et ses droits d'auteur.

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant au contenu de cette publication, que cette perte soit causée par négligence ou autrement.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des comptables » et « IFAC » sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Droits d'auteur © 2020 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires, de ce document, sauf lorsque le document est utilisé pour un usage individuel et non commercial uniquement. Contactez permissions@ifac.org.