

INTRODUCTION TO IPSAS



Consolidation et public
Combinaisons sectorielles

Contents

Consolidation	3
Introduction.....	4
Objectif d'apprentissage.....	5
IPSAS 34 – 38.....	8
Analyser le contrôle et l'influence.....	8
Contrôle, influence et comptabilité.....	12
Implication avec d'autres parties.....	13
Consolidation Procédures (IPSAS 35)	15
Acquisitions, cessions et pertes de contrôle (IPSAS 35).....	17
Entités d'investissement (IPSAS 35)	17
Investissements dans des entreprises associées et des coentreprises.....	19
(IPSAS 36).....	19
Partenariats (IPSAS 37)	23
États financiers individuels (IPSAS 34).....	25
Exigences de divulgation (IPSAS 38)	26
Dispositions transitoires pour les nouveaux adoptants des IPSAS sur la base de la comptabilité d'exercice	27
Questions et débats.....	27
Questions de révision.....	28
Réponses aux questions de révision.....	32
Regroupements du secteur public.....	40
Objectif d'apprentissage.....	41
Regroupements du secteur public	41
Exemples.....	42
Question à débattre.....	42
Types de regroupement du secteur public	43
Classification des regroupements du secteur public.....	44
L'entité prend le contrôle.....	44
Évaluation de la substance économique d'un regroupement	45
Exemple 1.....	46
Exemple 2.....	46
Comptabilisation des fusions.....	47

Méthode modifiée de mise en commun des intérêts.....	48
Comptabilisation des acquisitions	49
Méthode d'acquisition	49
Divulgations	50
Questions de révision.....	51
Réponses aux questions de révision.....	53

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. Certaines sont des entités organisationnelles et comptables telles que des départements, des fonds spéciaux et des comptes qui font partie intégrante de l'entité du secteur public et à travers lesquels elle fournit directement des services publics et exerce sa fonction exécutive.

D'autres peuvent être des sociétés distinctes dotées de leur propre direction, auxquelles, en vertu de la législation, des pouvoirs financiers et une autorité opérationnelle ont été délégués. Dans certains cas, ces entités pourraient être contrôlées conjointement avec d'autres entités.

Les gouvernements ou d'autres entités du secteur public ont souvent le pouvoir de diriger les opérations d'une ou plusieurs entités de manière à bénéficier 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 du gouvernement et des autres entités du secteur public est de rendre compte de la nature complète et de l'étendue des affaires et des ressources financières que l'entité contrôle, y compris celles liées aux activités de ses agences et entreprises. Ces informations sont nécessaires pour que les utilisateurs comprennent les opérations de l'entité, puissent évaluer la responsabilité quant à l'utilisation et à la gestion des ressources qui lui sont confiées et à des fins de prise de décision.

La divulgation d'informations 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 pour à des fins de responsabilisation et de prise de décision.

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 financier ou à une perte.

Cette section de ce module se concentre 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 fournir sur les participations dans d'autres entités.

Les sujets spécifiques incluent :

- Quelles entités sont tenues de préparer et de présenter des états financiers consolidés
- Quel est le périmètre des états financiers consolidés
- Établir un contrôle à des fins de présentation des états financiers
 - o Identifier les entités contrôlées
 - o Conditions et indicateurs utilisés dans l'analyse des relations entre les entités pour établir si le contrôle existe
- Procédures de consolidation
 - o Ajustements de consolidation
 - o Conformité aux politiques comptables
 - o Dates de reporting conformes
 - o Déclaration des participations ne donnant pas le contrôle
- Méthode de mise en équivalence
- Préparation et présentation des états financiers individuels.
 - o Comptabilité des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées
- Divulgations.

Learning Objective

- IPSAS 34, États financiers individuels
- IPSAS 35, États financiers consolidés
- IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises
- IPSAS 37, Partenariats
- IPSAS 38, Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités
- Vous pouvez postuler :
 - Les exigences relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers consolidés déclarations
 - La définition du « contrôle »
 - Procédures de consolidation

IPSAS 34, États financiers individuels

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

IPSAS 34 prescrit les exigences comptables et d'informations à fournir concernant les investissements dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées lorsqu'une entité prépare des états financiers individuels. IPSAS 34 n'exige pas qu'une entité contrôlante prépare des états financiers séparés. Toutefois, lorsqu'une entité contrôlante choisit de préparer des états financiers séparés (ou est tenue de le faire par la réglementation), elle doit suivre les exigences d'IPSAS 34.

IPSAS 35, États financiers consolidés

Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la comptabilité d'exercice applique IPSAS 35 lors de la préparation et de 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 de préparer des états financiers consolidés (avec quelques exceptions où l'entité contrôlante est elle-même une entité contrôlée).

Les états financiers consolidés sont préparés pour une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

Aux fins de l'information financière, une entité économique est un groupe d'entités comprenant l'entité contrôlante et les entités qu'elle contrôle, qu'elles soient constituées ou non. D'autres termes parfois utilisés pour désigner une entité économique incluent entité administrative, entité financière, entité consolidée et groupe.

La présentation d'états financiers consolidés est conforme aux objectifs des états financiers à usage général des entités du secteur public. Autrement dit, fournir une comptabilité de la nature et de l'étendue complètes des affaires et des ressources financières que l'entité contrôle, y compris celles liées aux activités de ses agences et entreprises. Les informations financières consolidées sont destinées à aider les utilisateurs à comprendre les opérations de l'entité, à évaluer la responsabilité quant à l'utilisation et à la gestion des ressources qui lui sont confiées et à des fins de prise de décision.

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

- a) Obtient des fonds auprès d'un ou plusieurs investisseurs dans le but de fournir à ces investisseurs services de gestion de placements;
- b) A pour but d'investir des fonds uniquement pour obtenir des rendements provenant de l'appréciation du capital, des revenus de placement, ou les deux; et
- c) Mesure et évalue la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.

La définition d'une entité d'investissement comprend 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 (PFI). Étant donné que ces entités existent dans le but de générer des rendements, il est préférable de répondre aux besoins des utilisateurs de leurs états financiers en présentant tous leurs investissements à la juste valeur.

Pour atteindre son objectif, IPSAS 35 :

- a) exige qu'une entité (l'entité contrôlante) qui contrôle une ou plusieurs autres entités (entités contrôlées) présente des états financiers consolidés ;
- b) Définit le principe du contrôle et établit le contrôle comme base de 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) Définit les exigences comptables pour la préparation des états financiers consolidés ; et
- e) Définit une entité d'investissement et énonce 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 préparés et présentés conformément à IPSAS 35 sont également préparés de manière à être conformes à IPSAS 36.

Une entreprise associée est une entité sur laquelle l'investisseur (entité contrôlante) exerce une influence notable qui ne constitue pas un contrôle ou un contrôle conjoint.

IPSAS 36 s'applique uniquement aux investissements lorsque l'investissement conduit à la détention d'une participation quantifiable. Cela inclut les participations découlant d'investissements dans la structure formelle de capital d'une autre entité. Une structure de capital formelle désigne un capital-actions ou une forme équivalente de capital, telle que des parts dans une fiducie immobilière. Les participations quantifiables peuvent également inclure les participations découlant d'autres investissements dans lesquels la participation de l'entité peut être évaluée 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.

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

Une coentreprise est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de l'entreprise. 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 nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

IPSAS 36 impose à une entité exerçant un contrôle conjoint ou une influence notable sur une entreprise émettrice de comptabiliser sa participation dans une entreprise associée ou une coentreprise selon la méthode de la mise en équivalence.

IPSAS 37, Partenariats

IPSAS 37 établit des principes pour l'information financière des entités qui ont des intérêts dans des accords contrôlés conjointement (c'est-à-dire des partenariats). Un partenariat est un partenariat sur lequel deux ou plusieurs parties exercent un contrôle conjoint. Un partenariat peut être soit une activité commune, soit 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 entreprise commune est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'accord ont des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs liés à l'accord.

Une coentreprise est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de l'entreprise.

Un partenariat qui n'est pas structuré par un véhicule distinct est une opération commune. Un partenariat dans lequel les actifs et les passifs liés au partenariat sont détenus dans un véhicule distinct peut être soit une coentreprise, soit une entreprise commune.

IPSAS 37 fait référence à une entité ayant un intérêt dans une entreprise commune en tant que co-opérateur. Une entité ayant une participation dans une coentreprise est appelée coentrepreneur.

Un coopérateur comptabilise, en relation avec sa participation dans une opération commune, les éléments suivants :

- a) Ses actifs, y compris sa part des actifs détenus conjointement ;
- b) Ses dettes, y compris sa part des éventuelles dettes contractées conjointement ;
- c) Ses revenus provenant de la vente de sa part de la production résultant de l'entreprise commune ;
- d) Sa part des revenus provenant de la vente de la production par l'entreprise commune ; et
- e) Ses dépenses, y compris sa part des dépenses engagées conjointement.

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

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

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

- a) La nature et les risques associés à ses participations dans des entités contrôlées, des entités contrôlées non consolidées, des partenariats et des entreprises associées et des entités structurées non consolidées ; et
- b) Les effets de ces intérêts sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

IPSAS 38 n'inclut aucune exigence comptable autre que celles d'IPSAS 34 à IPSAS 37.

Au lieu de cela, IPSAS 38 prescrit les exigences d'information détaillées pour les entités qui préparent 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)
 - Une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise (mise en équivalence)
 - Une opération conjointe (comptabilisation des actifs et des passifs) détermine quelle norme s'applique
- Les concepts de contrôle et d'influence notable déterminent l'évaluation du type d'investissement détenu par une entité.

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

Analyzing control and influence

- Contrôle – Une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle est exposée, ou a des droits, à des avantages variables du fait de son implication dans l'autre entité et a la capacité d'influencer 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 notable – Pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une autre entité, mais sans contrôle ni contrôle conjoint de ces politiques.

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 fonction de la définition du contrôle et des circonstances particulières de chaque cas.

Contrôle

Le contrôle est défini comme suit :

Une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle est exposée, ou a des droits, à des avantages variables du fait de son implication dans l'autre entité et qu'elle a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages par le biais de 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 son implication dans l'autre entité ; et
- c) La capacité d'utiliser son pouvoir sur l'autre entité pour affecter la nature ou le montant des avantages son implication dans l'autre entité.

Il est important de noter que le contrôle ne nécessite 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 soit impliquée dans) 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 à exercer le pouvoir de diriger les activités pertinentes de l'autre entité. Les activités pertinentes sont les activités qui affectent de manière significative la nature ou le montant des avantages que l'entité reçoit de son implication avec 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 constitue souvent la manière 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 considérant les droits de vote de ces participations.

Cependant, les entités du secteur public obtiennent souvent le pouvoir sur une autre entité grâce à des droits autres que le droit de vote. Ils peuvent également obtenir le pouvoir sur une autre entité sans disposer d'un instrument de capitaux propres attestant d'un investissement financier. Une entité peut avoir des droits conférés par des accords contraignants. Ces droits peuvent donner à une entité le pouvoir d'exiger de l'autre entité qu'elle déploie des actifs ou engage des passifs d'une manière qui affecte la nature ou le montant des avantages reçus par la première entité mentionnée. L'évaluation de la question de savoir si ces droits donnent lieu à un pouvoir sur une autre entité peut être complexe et nécessiter la prise en compte de plusieurs facteurs.

Une entité peut avoir un pouvoir sur une autre entité même si elle n'a pas la responsabilité du fonctionnement quotidien de l'autre entité ou de la manière dont les fonctions prescrites sont exercées par cette autre entité.

La législation peut donner aux organes statutaires ou aux agents statutaires le pouvoir d'exercer leurs fonctions indépendamment du gouvernement. La législation peut également définir les paramètres généraux dans lesquels l'organisme statuaire est tenu de fonctionner, et aboutir à ce que l'organisme statuaire fonctionne d'une manière compatible avec les objectifs fixés par le Parlement ou un organe similaire. L'existence de pouvoirs statutaires lui permettant d'opérer de manière indépendante n'empêche pas, en soi, qu'une entité ait la capacité de diriger les politiques opérationnelles et financières d'une autre entité dotée de pouvoirs statutaires afin d'en tirer des avantages. Par exemple, l'indépendance d'une banque centrale en matière de politique monétaire n'exclut pas la possibilité qu'elle soit contrôlée. Il faudrait néanmoins prendre en compte tous les faits et circonstances.

L'existence de droits sur une autre entité ne donne pas nécessairement naissance à un pouvoir aux fins de l'appréciation du contrôle. Une entité n'a pas de pouvoir sur une autre entité du seul fait 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 concernées a le pouvoir même si ses droits de direction n'ont pas encore été exercés. La preuve que l'entité a dirigé les activités pertinentes de l'entité sous contrôle peut aider à déterminer si l'entité a un pouvoir, mais ces preuves ne sont pas, en elles-mêmes, concluantes pour déterminer si l'entité a un pouvoir sur l'entité sous contrôle. Dans le cas d'une entité créée avec des activités prédéterminées, le droit de diriger les activités pertinentes peut avoir été exercé au moment de la création de l'entité (parfois appelé accord de « pilote automatique »).

Parfois, plusieurs entités auront des droits sur une autre entité. Si deux ou plusieurs entités disposent chacune de droits existants qui leur confèrent la capacité unilatérale de diriger différentes activités pertinentes, l'entité qui a actuellement la capacité de diriger les activités qui affectent le plus significativement la nature ou le montant des avantages de cette entité a le pouvoir sur cette autre entité.

Une entité peut avoir un pouvoir sur une entité dont le contrôle est évalué même si d'autres entités disposent de droits existants qui leur confèrent la capacité actuelle de participer à la direction des activités concernées, par exemple lorsqu'une autre entité exerce une influence notable. Cependant, une entité qui détient uniquement des droits de protection n'a pas de pouvoir sur une autre entité et ne contrôle donc pas cette autre entité.

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

Avoir le pouvoir sur une autre entité ne suffit pas à établir le contrôle. L'entité doit également être exposée, ou avoir des droits, à des avantages variables du fait de son implication avec l'autre entité.

Une entité est exposée, ou a droit, à des avantages variables du fait de son implication dans une autre entité lorsque les avantages qu'elle recherche sont susceptibles de 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 reporting particulière, l'impact réel de l'implication d'une entité dans une autre entité peut être uniquement positif, uniquement négatif ou un mélange de positif et de négatif.

Les avantages pour l'entité peuvent être uniquement financiers, uniquement non financiers ou à la fois financiers et non financiers. Des avantages non financiers peuvent survenir 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 survenir lorsque deux entités ont des objectifs complémentaires (c'est-à-dire que les objectifs d'une entité complètent et complètent les objectifs de l'autre entité).

Les exemples suivants illustrent les avantages financiers qu'une entité peut tirer de son implication dans une autre entité :

- Dividendes, intérêts variables sur titres de créance, autres distributions d'avantages économiques ;
- Exposition à des augmentations ou des diminutions de la valeur d'un investissement dans une autre entité ;
- Exposition aux pertes résultant d'accords de soutien financier, y compris le soutien financier à des projets majeurs. projets;
- Économies de coûts (par exemple, si une entité pouvait réaliser 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.

Voici des exemples d'avantages non financiers :

- La capacité de bénéficier des connaissances spécialisées d'une autre entité ; • La valeur pour l'entité de l'autre entité entreprenant des activités qui l'aident à atteindre ses objectifs. objectifs;
- Résultats améliorés;
- Livraison plus efficace des résultats ;
- Production et livraison plus efficaces ou plus efficaces de biens et de services ; • Disposer d'un actif et des services associés disponibles plus tôt que cela ne serait le cas autrement ; et
- Avoir un niveau de qualité de service supérieur à ce qui serait autrement le cas.

Même si une seule entité peut contrôler une autre entité, plusieurs parties peuvent partager les bénéfices 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'alignement des activités sur les résultats souhaités.

Lien entre pouvoir et 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 elle a non seulement un pouvoir sur l'entité dont le contrôle et l'exposition sont évalués ou des droits à des avantages variables découlant de son implication dans l'autre entité, mais a également la capacité d'utiliser son pouvoir pour affecter la nature ou le montant de les avantages de son implication dans l'entité dont le contrôle est évalué.

L'existence d'objectifs alignés à elle seule ne suffit pas pour qu'une entité conclue qu'elle contrôle une autre entité. Pour exercer le contrôle, l'entité doit également avoir la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'entité dont le contrôle est évalué pour ordonner à cette autre entité de travailler avec elle pour atteindre ses objectifs.

Une entité disposant de droits de décision détermine si elle est un mandant ou un agent. Il détermine également si une autre entité disposant de droits de décision agit en tant qu'agent de l'entité. Un agent est une partie dont l'engagement principal est d'agir au nom et pour le bénéfice d'une autre partie (le mandant) et ne contrôle donc pas l'autre entité lorsqu'elle exerce son pouvoir de décision. Ainsi, le pouvoir d'un mandant peut parfois être détenu et exercé par un mandataire, mais au nom 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 nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

Il existe deux types de partenariats, les opérations conjointes et les coentreprises, chacune ayant des exigences comptables différentes. Les deux nécessitent un contrôle conjoint. La définition du contrôle conjoint nécessite l'existence d'un accord contraignant en vertu duquel les décisions concernant les activités concernées nécessitent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

Les accords contraignants peuvent être démontrés de plusieurs manières. Un accord contraignant est souvent, mais pas toujours, écrit, sous la forme d'un contrat ou de discussions documentées entre les parties. Les mécanismes statutaires tels que l'autorité législative ou exécutive peuvent également créer des accords exécutoires, similaires aux accords contractuels, soit seuls, soit en conjonction avec des contrats entre les parties.

Influence significative

L'influence notable est définie comme suit :

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

La question de savoir si un investisseur exerce une influence notable sur l'entité émettrice est une question de jugement fondée sur la nature de la relation entre l'investisseur et l'entité émettrice. Afin de pouvoir évaluer si une entité exerce une influence notable sur une entreprise associée, une entité doit détenir une participation quantifiable dans l'entreprise associée. Cela peut prendre la forme d'une actionnariat ou d'une autre structure formelle de capitaux propres, ou sous une autre forme dans laquelle la participation de l'entité peut être évaluée 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 pour cent ou plus des droits de vote de l'entité émettrice, il est présumé que l'entité exerce une influence notable, à moins qu'elle ne puisse être clairement démontré que ce n'était pas le cas. À l'inverse, si l'entité détient, directement ou indirectement (par exemple, par l'intermédiaire d'entités contrôlées), moins de 20 pour cent des droits de vote de l'entité émettrice, il est présumé que l'entité n'a pas d'influence notable, à moins qu'une telle influence puisse être clairement démontrée. Une participation substantielle ou majoritaire par un autre investisseur n'empêche pas nécessairement une entité d'exercer une influence notable.

L'existence d'une influence notable d'une entité est généralement démontrée d'une ou plusieurs des manières suivantes :

- a) Représentation au conseil d'administration ou dans un organe directeur équivalent de l'entreprise émettrice ;
- b) Participation aux processus d'élaboration des politiques, y compris la participation aux décisions concernant les dividendes ou distributions similaires ;

c) Transactions importantes entre l'entité et l'entité dans laquelle elle investit ;

d) Échange de personnel d'encadrement ; ou

e) Fourniture d'informations techniques essentielles.

L'existence et l'effet des 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 lors de l'évaluation de l'influence notable d'une entité. Les droits de vote potentiels ne sont actuellement ni exerçables ni convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'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 instruments de dette 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 un pouvoir de vote supplémentaire ou de réduire le pouvoir de vote d'une autre partie. sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité.

Une entité perd son influence notable sur une entité émettrice lorsqu'elle perd le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de cette entité émettrice. La perte d'influence notable peut survenir avec ou sans changement des niveaux de propriété absolus ou relatifs. Cela peut se produire, par exemple, lorsqu'un associé devient soumis au contrôle d'un autre gouvernement, d'un tribunal ou d'un administrateur. Cela pourrait également résulter d'un accord contraignant.

Control, influence, and accounting

Influence	Comptabilité
Contrôle	Consolidation
Contrôle conjoint	Coentreprise – mise en équivalence Opération conjointe – actifs, passifs, revenus, dépenses
Influence notable	Mise en équivalence
Manque d'influence	Instrument financier – IPSAS 29/IPSAS 41 ou autre IPSAS, le cas échéant

La capacité d'une entité à 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 évaluer l'investissement dans l'autre entité.

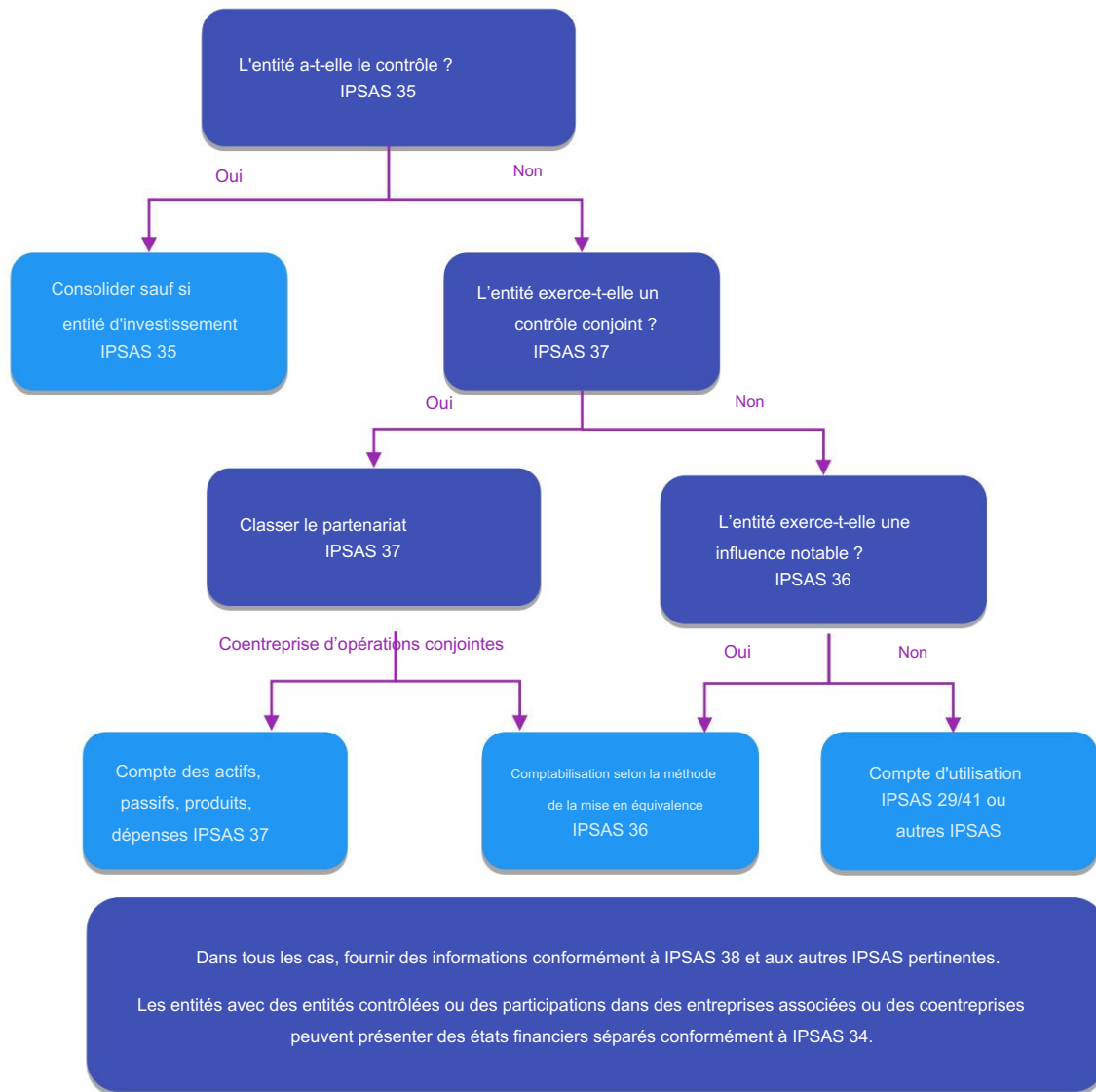
Si une entité contrôle l'autre entité, la participation est consolidée conformément à IPSAS 35.

Si l'entité exerce un contrôle conjoint, elle doit déterminer le type de partenariat dont elle dispose. Si l'investissement est une coentreprise, l'entité comptabilise sa participation dans l'autre entité selon la méthode de la mise en équivalence conformément à IPSAS 36. Si l'investissement est une entreprise commune, l'entité comptabilise les actifs et les passifs, les produits et les charges conformément à IPSAS 36. 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 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 à IPSAS 29 ou IPSAS 41, selon que l'entité a adopté IPSAS 41 avant sa date d'entrée en vigueur. (voir le module Instruments Financiers pour plus de détails).

Involvement with other parties



L'entité est une entité contrôlante

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

La première exception concerne les cas où l'entité contrôlante est une entité d'investissement. Une entité d'investissement est une entité qui :

- a) Obtient des fonds auprès d'un ou plusieurs investisseurs dans le but de fournir à ces investisseurs services de gestion de placements;
- b) A pour but d'investir des fonds uniquement pour obtenir des rendements provenant de l'appréciation du capital, des revenus de placement, ou les deux; et

c) Mesure et évalue la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.

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

La deuxième exception concerne les cas où l'entité contrôlante est une entité contrôlante intermédiaire (c'est-à-dire 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 son entité contrôlante et, dans le cas d'une entité contrôlée partiellement détenue, tous ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont pas par ailleurs habilités à voter, ont été informés et ne s'opposent pas à ce que l'entité ne présente pas d'états financiers consolidés ;
- b) Ses instruments de dette 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, ni n'est en train de déposer, ses états financiers auprès d'une commission des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation dans le but d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; et
- d) Son entité contrôlante ultime ou toute entité de contrôle intermédiaire produit des états financiers qui sont accessibles au public et sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), dans lesquelles les entités contrôlées sont consolidées ou sont évaluées à la juste valeur par solde ou déficit conformément aux IPSAS. 35.

Le cas le plus probable dans lequel une entité contrôlante n'est pas tenue de préparer des états financiers consolidés est lorsqu'elle est une entité contrôlée à 100 % et que son entité contrôlante prépare des états financiers consolidés conformes aux IPSAS à usage public. La plupart des entités du secteur public n'émettent pas d'instruments financiers dotés de droits de vote potentiels. Dans la plupart des cas, le gouvernement émettra des titres de dette pour 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 des autorités sanitaires locales ou régionales.

Une entité contrôlante dispensée de présenter des états financiers consolidés peut présenter des états financiers individuels 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 a un contrôle conjoint

Un partenariat est un partenariat sur lequel deux ou plusieurs parties exercent un contrôle conjoint. Un partenariat (qui peut être une entreprise commune ou une coentreprise) présente les caractéristiques suivantes :

- a) Les parties sont liées par un accord contraignant ; et
- b) L'accord contraignant donne à deux ou plusieurs de ces parties un contrôle conjoint sur l'accord.

Dans un partenariat, aucune partie ne contrôle seule l'accord. Une partie détenant un contrôle conjoint sur un accord peut empêcher l'une des autres parties, ou un groupe de parties, de contrôler l'accord.

Un partenariat peut être un partenariat même si toutes ses parties n'exercent pas un contrôle conjoint sur le partenariat. IPSAS 37 fait la distinction entre les parties qui exercent un contrôle conjoint sur un partenariat (coopérateurs ou coentrepreneurs) et les parties qui participent à un partenariat sans en exercer le contrôle conjoint.

Une entité qui exerce un contrôle conjoint sur un partenariat devra déterminer le type de partenariat dans lequel elle est impliquée. La classification d'un partenariat en tant qu'entreprise commune 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 IPSAS 36. Lorsque le partenariat dans une entreprise commune, l'entité comptabilise les actifs, les passifs, les produits et les dépenses associées à l'entreprise commune conformément à IPSAS 37. Ces exigences comptables sont abordées plus en détail plus loin dans ce module.

L'entité a une influence notable

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

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

Lorsqu'une entité n'exerce pas de contrôle, de contrôle conjoint ou d'influence notable sur une autre entité, elle comptabilise sa participation dans cette autre entité comme un investissement. L'entité comptabilise son investissement comme un instrument financier conformément à 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 individuels selon IPSAS 34. Dans ces cas, les entités appliquent les exigences des autres IPSAS pour la préparation et la présentation des états financiers.



Consolidation Procedures (IPSAS 35)

- Combiner les actifs, les passifs, l'actif net/capitaux propres, les revenus, les dépenses 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 se conformer aux politiques comptables
- Si nécessaire, ajustez les 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 identiques de l'actif, du passif, de l'actif net/capitaux propres, des produits et des dépenses sur une base comptable uniforme.

Afin que les états financiers consolidés présentent les informations financières sur l'entité économique comme celles d'une entité unique, les étapes suivantes doivent être suivies :

Éliminer la valeur comptable de l'investissement de l'entité contrôlante dans les entités contrôlées

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

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

L'objectif des états financiers consolidés étant de présenter les effets des transactions de l'entité économique présentant des informations comptables avec des organisations et des personnes physiques externes à cette entité, les soldes et les transactions entre les entités au sein de l'entité économique sont intégralement éliminés, notamment :

- a) Les revenus des ventes et des transferts ;
- b) Les revenus reconnus 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 des transactions au sein de l'entité économique qui sont comptabilisés à l'actif, tels que les stocks et les immobilisations, sont intégralement éliminés.

Les déficits au sein de l'entité économique peuvent indiquer une dépréciation nécessitant une comptabilisation dans les états financiers consolidés.

Si nécessaire, ajustez pour vous conformer aux politiques comptables :

Les états financiers consolidés doivent être préparés selon des méthodes comptables uniformes pour des transactions similaires et d'autres événements survenus 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 des événements similaires dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers lors de la préparation des états financiers consolidés. Cela impliquerait d'effectuer des ajustements lorsqu'une entité contrôlée ne prépare pas ses états financiers conformément aux IPSAS, par exemple lorsqu'une entreprise commerciale (une entreprise publique) prépare ses états financiers conformément aux IFRS.

Si nécessaire, ajustement des transactions significatives entre les dates des comptes retenus pour la consolidation

Les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être préparés à la même date de clôture.

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

- a) Obtient, à des fins de consolidation, des informations financières complémentaires 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 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/capitaux propres

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

L'excédent ou le déficit de la période et chaque gain ou perte comptabilisé directement en actif net/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/capitaux propres est attribué aux propriétaires de l'entité contrôlante et aux participations ne donnant pas le contrôle même si cela conduit à ce que les participations ne donnant pas le contrôle présentent un solde déficitaire.

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

Acquisitions, disposals and loss of control (IPSAS 35)

- Les revenus et les dépenses de l'entité contrôlée sont inclus à compter de la date d'acquisition.
- Revenus et dépenses inclus jusqu'à la date à laquelle le contrôle cesse au cours de la période de reporting
- Gain ou perte déclaré sur la cession de l'entité contrôlée
- Si le contrôle cesse, l'entité contrôlée est comptabilisée comme un actif financier

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

Les produits et charges d'une entité contrôlée acquise au cours de la période de reporting 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 :

- Juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier conformément à IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme) ; ou
- Coût lors de la comptabilisation 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 et sa valeur comptable à la date de cession est comptabilisée en gain ou perte sur la cession de l'entité contrôlée. entité.

Investment Entities (IPSAS 35)

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

Exigences de juste valeur

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

La seule exception concerne les cas où 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 consistent à 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 comptables habituelles en matière de consolidation.

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

- évalue les investissements de l'entité d'investissement contrôlée à la juste valeur par le biais du résultat ou du déficit conformément à IPSAS 29 (ou IPSAS 41 si l'entité a adopté cette norme) ; et
- Consolide les autres actifs, passifs, revenus et dépenses de l'entité d'investissement contrôlée conformément aux règles comptables habituelles de consolidation.

Déterminer si une entité est une entité d'investissement

Une entité doit prendre en compte 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 accéder à des services de gestion de placements et à des opportunités 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 contenant l'entité, obtienne des avantages autres que l'appréciation du capital ou les revenus d'investissement.

Cependant, dans le secteur public, il est également courant qu'une entité d'investissement soit constituée 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 ce n'est pas obligatoire, une entité juridique distincte. Les investisseurs dans une entité d'investissement détiendront 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 sont attribuées des parts proportionnelles de l'actif net de l'entité d'investissement.

La définition d'une entité d'investissement exige que l'objectif de l'entité soit d'investir uniquement pour obtenir des rendements provenant de l'appréciation du capital, des revenus de placement (tels que des dividendes ou distributions similaires, des intérêts ou des revenus de location), ou les deux. Les documents indiquant les objectifs d'investissement de l'entité, tels que le mandat de l'entité, sa 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 incompatibles avec l'objet d'une entité d'investissement ne répondrait pas à la définition d'une entité d'investissement.

L'objet d'une entité peut évoluer avec le temps. Pour déterminer si elle continue de répondre à la définition d'une entité d'investissement, une entité devra tenir compte de tout changement dans l'environnement dans lequel elle opère et de l'impact 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'elle n'envisage pas de conserver ses investissements indéfiniment ; il les détient pour une durée limitée. En d'autres termes, une entité d'investissement disposera d'un plan de sortie pour ses investissements.

Jugements et hypothèses

Le jugement est impliqué pour évaluer si une entité est une entité d'investissement. Une entité d'investissement doit fournir des informations sur les jugements et hypothèses importants posés pour déterminer qu'elle est une entité d'investissement, à moins qu'elle ne présente toutes les caractéristiques suivantes :

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

L'absence de l'une de ces caractéristiques n'empêche pas nécessairement une entité d'être classée comme entité d'investissement. Toutefois, l'absence de l'une de ces caractéristiques signifie qu'on s'en remet 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 posés pour prendre 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, il applique la comptabilité d'acquisition conformément à la norme comptable internationale ou nationale applicable aux regroupements du secteur public à toute entité contrôlée qui était auparavant évaluée à la juste valeur par le biais du résultat 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 écart d'acquisition ou gain provenant d'un achat à des conditions avantageuses découlant de l'acquisition réputée. Toutes les entités contrôlées sont consolidées selon les règles 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 contrôlées à la date du changement de statut, à une exception près. L'exception concerne une entité contrôlée qui n'est pas elle-même une entité d'investissement et dont l'objectif et les activités principaux consistent à fournir des services liés aux activités d'investissement de l'entité d'investissement. IPSAS 35 exige que les entités d'investissement consolident ces entités en utilisant les exigences comptables de consolidation habituelles. L'entité d'investissement applique les exigences de la norme IPSAS 35 en matière de 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 en avait perdu le contrôle à cette date.

Investments in Associates and Joint Ventures (IPSAS 36)

- Comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence
 - Investissement initialement comptabilisé au coût
 - Valeur comptable ajustée de la quote-part du résultat ou du déficit ○ Valeur comptable réduite des distributions reçues
 - Élimination des surplus et déficits non réalisés ○ Ajusté pour se conformer aux politiques comptables
 - Ajusté des transactions significatives entre les dates de clôture
- Testé de dépréciation

Sous réserve de l'exemption évoquée ci-dessous, une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, conformément à IPSAS 36. Les définitions d'une entreprise associée, d'une coentreprise, d'une influence notable 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 l'entité est une entité contrôlante dispensée de préparer des états financiers consolidés selon 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 son entité contrôlante et, dans le cas d'une entité partiellement détenue, tous ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont pas par ailleurs habilités à voter, ont été informés et ne s'opposent pas à ce que l'entité n'applique pas la méthode de la mise en équivalence.
- b) Les instruments de dette 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, et n'est pas en train de déposer, ses états financiers auprès d'une commission des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation, dans le but d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public.
- d) L'entité contrôlante ultime ou toute entité contrôlante intermédiaire de l'entité produit des états financiers accessibles au public qui sont conformes aux IPSAS, dans lesquels les entités contrôlées sont consolidées ou sont évaluées à la juste valeur conformément à IPSAS 35.

Par mise en équivalence :

- a) L'investissement dans l'entreprise associée ou la coentreprise est initialement comptabilisé au coût,
- b) Par la suite, la valeur comptable de l'investissement est augmentée ou diminuée pour reconnaître le part de l'investisseur dans le surplus ou le déficit de l'entité émettrice après la date d'acquisition
- c) La part de l'investisseur dans l'excédent ou le déficit de l'entité émettrice est comptabilisée dans l'excédent ou le déficit de l'investisseur pour la période de reporting.
- d) Les distributions reçues de l'entité émettrice réduisent la valeur comptable de l'investissement. e) Des ajustements de la valeur comptable peuvent également être nécessaires pour tenir compte des changements dans la participation proportionnelle de l'investisseur dans l'entreprise émettrice résultant de changements dans les capitaux propres de l'entreprise émettrice qui n'ont pas été comptabilisés dans le surplus ou le déficit de l'entreprise émettrice. Ces changements incluent ceux résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles et des écarts de conversion. La part de l'investisseur dans ces changements est comptabilisée dans l'actif net/capitaux propres de l'investisseur.

Procédures de mise en équivalence

De nombreuses procédures appropriées pour l'application de la méthode de mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation décrites dans IPSAS 35. Par ailleurs, les concepts qui sous-tendent les procédures utilisées pour comptabiliser l'acquisition d'une entité contrôlée sont également adoptés pour comptabiliser l'acquisition d'un investissement 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 coentreprise détenues par l'entité contrôlante 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, le résultat et l'actif net pris en compte lors de l'application de la méthode de mise en équivalence sont ceux reconnus dans les comptes de l'entreprise associée ou de la coentreprise (y compris la part de l'entreprise associée ou de la coentreprise des surplus ou des déficits et de l'actif net de ses entreprises associées et coentreprises), après tous ajustements nécessaires pour donner effet à des méthodes comptables uniformes.

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

Les transactions « en amont » sont par exemple les ventes d'actifs d'une entreprise associée ou d'une coentreprise à l'investisseur. Les transactions « aval » sont par exemple des ventes ou des apports d'actifs de l'investisseur à son entreprise associée ou à sa coentreprise. La part de l'investisseur dans les gains ou 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 seront intégralement comptabilisées par l'investisseur. Lorsque les transactions en amont font apparaître une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs à acquérir ou une perte de valeur de ces actifs, l'investisseur doit comptabiliser sa part dans ces pertes.

L'apport d'un actif non monétaire à une entreprise associée ou à une coentreprise en échange d'une participation dans l'entreprise associée ou la coentreprise doit être comptabilisé comme un gain ou une perte résultant d'une transaction en amont ou en aval, sauf lorsque l'apport manque d'éléments commerciaux. substance, tel que ce terme est décrit dans IPSAS 17, Immobilisations corporelles. Si un tel apport manque de substance commerciale, le gain ou la perte est considéré comme non réalisé et n'est comptabilisé que si, en plus de recevoir une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise, une entité reçoit des actifs monétaires ou non monétaires. Ces gains et pertes non réalisés doivent être éliminés de l'investissement comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence et ne doivent pas être présentés comme gains ou pertes différés dans l'état de la situation financière consolidé 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. 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 résultat la part du gain ou de la perte sur l'apport relative à l'apport monétaire. ou des actifs non monétaires reçus.

Une participation est comptabilisée 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 quote-part de l'entité dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entité émettrice 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 émettrice par rapport au coût de l'investissement est inclus en tant que produits 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 en lequel l'investissement est acquis.

Des ajustements appropriés de la part de l'entité dans le résultat 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 sur la base de leur juste valeur à la date d'acquisition. De même, des ajustements appropriés de la part de l'entité dans le résultat de l'entreprise associée ou de la coentreprise après l'acquisition sont effectués pour tenir compte des pertes de valeur, notamment celles des immobilisations corporelles ou, le cas échéant, du goodwill.

États 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 soit :

- a) Obtient, aux fins de la mise en équivalence, des informations financières complémentaires à compter de 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 des effets des transactions ou événements importants survenus entre la date de ces états financiers et la date des états financiers de l'entité.

Politiques comptables uniformes

Les états financiers de l'entité sont préparés selon des méthodes comptables uniformes pour des transactions et des événements similaires se produisant 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 aux ceux de l'entité lors de la mise en équivalence.

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

Si une entreprise associée ou une coentreprise a des actions privilégiées cumulées en circulation qui sont détenues par des parties autres que l'entité et qui sont classées dans les capitaux propres, l'entité calcule sa part du surplus ou du déficit après ajustement pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que les dividendes soient ou non ont été déclarés.

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 correspond à la valeur comptable de la participation 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 dans une coentreprise. Par exemple, un élément pour lequel un règlement n'est ni prévu ni probable dans un avenir prévisible constitue, en substance, une extension 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 n'incluent pas les créances commerciales, les dettes commerciales ou toute créance à long terme pour laquelle une garantie adéquate existe, telle que des prêts garantis.

Les déficits comptabilisés par mise en équivalence au-delà de l'investissement de l'entité en actions ordinaires sont imputés 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 la participation de l'entité réduite à zéro, des déficits supplémentaires sont provisionnés et un passif est comptabilisé uniquement dans la mesure où l'entité a contracté des obligations juridiques ou implicites ou effectué des paiements au nom 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'une fois que sa part des excédents est 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 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 concernant son investissement net dans l'entreprise associée ou la coentreprise.

Chaque fois que l'application d'IPSAS 29/41 indique que la participation dans une entreprise associée ou une coentreprise peut avoir été dépréciée, une entité applique IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, et éventuellement IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie. Les exigences d'IPSAS 21 et d'IPSAS 26 sont abordées dans le module Actifs.

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

- a) Sa part de la valeur actuelle 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 opérations de l'entreprise associée ou de la coentreprise et le produit de la cession finale de l'investissement ; ou
- b) La valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés qui devraient provenir des dividendes ou autres distributions 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'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise est évaluée pour chaque entreprise associée ou coentreprise, sauf si l'entreprise associée ou la coentreprise ne génère pas d'entrées de trésorerie provenant de l'utilisation continue qui sont largement indépendantes de celles provenant des autres actifs de l'entité.

Joint Arrangements (IPSAS 37)

- Opération conjointe ou coentreprise ?
 - Pas de véhicule séparé – opération conjointe
 - Véhicule séparé – pensez à :
 - Structure et forme juridique
 - Conditions
 - Autres facteurs et circonstances
- Comptabilité des opérations conjointes
 - Actifs, passifs, revenus et dépenses

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 partenariat sur lequel deux ou plusieurs parties exercent 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 accord contraignant ; et
- b) L'accord contraignant donne à deux ou plusieurs de ces parties un contrôle conjoint sur l'accord.

Un partenariat peut être soit une activité commune, soit une coentreprise. Pour déterminer le traitement comptable approprié pour un partenariat, une entité doit déterminer si le partenariat est une entreprise commune ou une coentreprise.

Déterminer le type de partenariat

IPSAS 37 définit une activité commune comme un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'accord ont des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs liés à l'accord.

IPSAS 37 définit une coentreprise comme un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur les actifs nets de l'entreprise.

La distinction entre une entreprise commune et une coentreprise dépend donc des droits et obligations des parties exerçant un contrôle conjoint sur l'entreprise commune.

Un partenariat qui n'est pas structuré par un véhicule distinct est une opération commune. Lorsque le partenariat ne crée pas de véhicule distinct, les parties ne peuvent pas avoir de droits sur l'actif net du partenariat. IPSAS 37 définit un véhicule distinct comme une structure financière distinctement identifiable, comprenant des entités juridiques distinctes ou des entités reconnues par la loi, que ces entités aient ou non la personnalité juridique.

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

Une entité détermine le type d'accord commun dans lequel elle est impliquée en tenant compte de ses droits et obligations découlant de l'accord. Une entité évalue ses droits et obligations en considérant :

- La structure et la forme juridique de l'accord ;
- Les 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 de réalisation d'une ou plusieurs activités. L'accord-cadre pourrait prévoir que les parties établissent différents accords conjoints pour gérer des activités spécifiques qui font partie de l'accord. Même si ces partenariats sont liés au même accord-cadre, leur type peut être différent si les droits et obligations des parties diffèrent lorsqu'elles entreprennent les différentes activités couvertes par l'accord-cadre.

Ainsi, des opérations conjointes et des coentreprises peuvent coexister lorsque les parties entreprennent des activités différentes faisant partie du même accord-cadre.

Si les faits et les circonstances changent, une entité doit réévaluer si le type de partenariat dans lequel elle est impliquée a changé.

Comptabilisation des opérations conjointes

Un coopérateur reconnaît au titre de sa participation dans une opération commune :

- a) Ses actifs, y compris sa part des actifs détenus conjointement ;
- b) Ses dettes, y compris sa part des éventuelles dettes contractées conjointement ;
- c) Ses revenus provenant de la vente de sa part de la production résultant de l'entreprise commune ;
- d) Sa part des revenus provenant de la vente de la production par l'entreprise commune ; et
- e) Ses dépenses, y compris sa part des dépenses engagées conjointement.

Un opérateur commun comptabilise les actifs, passifs, produits et dépenses liés à sa participation dans une entreprise commune conformément aux IPSAS applicables aux actifs, passifs, produits et dépenses particuliers. Ainsi, par exemple, les immobilisations corporelles utilisées dans l'entreprise commune sont comptabilisées conformément à IPSAS 17, Immobilisations corporelles. D'autres modules traitent des traitements comptables pour différents actifs, passifs, revenus et dépenses.

IPSAS 37 précise la comptabilisation des transactions telles que la vente, l'apport ou l'achat d'actifs entre une entité et une entreprise commune dans laquelle elle est co-opérateur :

Ventes ou apports d'actifs à une entreprise commune

Lorsqu'une entité conclut une transaction avec une entreprise commune dans laquelle elle est co-opérateur, telle qu'une vente ou un apport d'actifs, elle mène la transaction avec les autres parties à l'entreprise commune. En tant que tel, le coopérateur ne comptabilise les gains et les pertes résultant d'une telle transaction qu'à hauteur des intérêts des autres parties dans l'entreprise commune.

Lorsque de telles transactions fournissent la preuve d'une réduction de la valeur nette de réalisation des actifs à vendre ou à apporter à l'entreprise commune, ou d'une perte de valeur de ces actifs, ces pertes sont entièrement comptabilisées par le coopérateur.

Achats d'actifs auprès d'une entreprise commune

Lorsqu'une entité conclut une transaction avec une entreprise commune dans laquelle elle est coopérateur, telle qu'un achat d'actifs, elle ne doit pas comptabiliser sa part des gains et des pertes jusqu'à ce qu'elle revende ces actifs à un tiers.

Lorsque de telles transactions fournissent la preuve d'une réduction de la valeur nette de réalisation des actifs à acquérir ou d'une perte de valeur de ces actifs, un coopérateur doit comptabiliser sa part de ces pertes.

Partie à une opération commune qui n'est pas un opérateur commun

Une partie qui participe à une entreprise commune, mais n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise également sa participation dans l'accord comme décrit ci-dessus si cette partie a des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs liés à l'entreprise commune.

Si une partie qui participe à une entreprise commune, mais n'en exerce pas le contrôle conjoint, n'a pas de droits sur les actifs, ni d'obligations au titre des passifs, relatifs à cette entreprise commune, elle comptabilise sa participation dans l'entreprise commune conformément aux les IPSAS applicables à cet intérêt.

Separate Financial Statements (IPSAS 34)

- Non requis par les IPSAS (élection ou réglementation)
 - Sauf en cas de dispense de consolidation ou de mise en équivalence
- Entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées comptabilisées :
 - Au prix coûtant
 - Conformément à IPSAS 29/41
 - Par mise en équivalence
- Dividendes et distributions assimilées :
 - Excédent ou déficit ; ou
 - Réduire la valeur comptable de l'investissement (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 individuels conformément à IPSAS 34. Les états financiers consolidés qui présentent la situation financière et la performance de l'entité économique comme un entier.

Les états financiers individuels rendent compte de la situation financière et de la performance de l'entité individuelle qui prépare ces états financiers individuels.

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

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

Les états financiers individuels sont ceux présentés en plus des

- 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 dans lesquelles les investissements dans des entreprises associées ou des coentreprises doivent, selon IPSAS 36, être comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence.

IPSAS 34 prescrit les exigences comptables et d'informations à fournir concernant les investissements dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées lorsqu'une entité prépare des états financiers individuels. IPSAS 34 n'exige pas qu'une entité prépare des états financiers individuels. Toutefois, lorsqu'une entité choisit de préparer des états financiers individuels (ou est tenue de le faire par la réglementation), elle doit respecter les exigences d'IPSAS 34.

Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de participation d'un coentrepreneur dans une coentreprise ne sont pas des états financiers distincts. Une entité dispensée de l'établissement d'états financiers consolidés ou de l'application de la méthode de la mise en équivalence peut présenter des états financiers individuels comme ses seuls états financiers. Lorsqu'une entité profite des exemptions et présente des états financiers individuels comme seuls états financiers, elle indique ce fait, ainsi que des détails sur l'entité qui a préparé les états financiers consolidés, ainsi que des détails sur ses entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées.

Préparation des états financiers individuels

Lorsqu'une entité prépare des états financiers individuels, elle comptabilise les investissements similaires dans des entités contrôlées, des coentreprises et des entreprises associées soit :

- a) Au prix coûtant ;
- b) Conformément à 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 contrôlante d'une entité d'investissement) qui est tenue d'évaluer son investissement dans une entité contrôlée à la juste valeur par le biais du résultat, elle comptabilise également cet investissement de la même manière dans son 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 à recevoir le dividende ou une distribution similaire est établi. Le dividende ou distribution assimilée est comptabilisé en résultat, 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 en réduction de la valeur comptable de l'investissement.

Disclosure Requirements (IPSAS 38)

- Jugements et hypothèses importants formulés
- Des informations sur ses intérêts dans :
 - Entités contrôlées
 - Partenariats et entreprises associées
 - Entités structurées non consolidées
 - Participations non quantifiables
 - Participations majoritaires acquises en vue de cession

IPSAS 38 prescrit les exigences relatives à la publication d'informations sur les participations 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 à ses participations dans des entités contrôlées, des entités contrôlées non consolidées, des partenariats et des entreprises associées et des entités structurées non consolidées ; et
- b) Les effets de ces intérêts sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

Pour atteindre cet objectif, une entité fournit :

- a) Les jugements et hypothèses importants qu'il a portés pour déterminer :
 - (i) La nature de sa participation dans une autre entité ou un autre arrangement ; (ii) Le type de partenariat dans lequel il a une participation ; et
 - (iii) Qu'elle répond à la définition d'une entité d'investissement, le cas échéant ; et
- b) Informations sur ses intérêts dans : (i)
 - les entités contrôlées ; (ii)
 - Partenariats et entreprises associées ; (iii) Entités structurées non consolidées ; (iv) Participations non quantifiables ; et (v) participations majoritaires acquises dans l'intention de cession.

Une entité d'investissement fournit des informations sur ses entités contrôlées non consolidées.

IPSAS 38 définit les exigences détaillées en matière d'informations à fournir 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 participations 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 détiennent dans les activités et les flux de trésorerie de l'entité économique.



Transitional Provisions for First-time Adopters of Accrual-basis IPSASs

Des dispositions transitoires pour les premiers adoptants des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont fournies 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 sur la base de la comptabilité d'exercice pour la première fois pour plus de détails.

Questions and Discussion

Visitez la page Web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Review Questions

question 1

Une entité du secteur public qui prépare des états financiers qui (a) a des entités contrôlées ou (b) n'a pas d'entités contrôlées suit 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, agences et entreprises du gouvernement suffisent à fournir aux utilisateurs les informations dont ils ont besoin pour évaluer la responsabilité dans la gestion des ressources financières et des activités que le gouvernement contrôle.

Vrai ou faux?

question 3

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

Scénario:

Un gouvernement a créé une autorité des transports. La régie des transports a assumé de nombreuses responsabilités auparavant assumées par le gouvernement. L'autorité est responsable du réseau de transport régional dans les zones métropolitaines et régionales de la juridiction, y compris les transports publics et les routes et ponts principaux. L'autorité reçoit environ les deux tiers de son financement de fonctionnement provenant d'une part des taxes gouvernementales sur les carburants et des recettes fiscales générales. Le reste des revenus d'exploitation provient de sources non gouvernementales telles que les tarifs, la publicité et le développement immobilier. Le gouvernement contribue à des 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 ; cependant, le mandat de l'autorité est établi par la loi et le gouvernement définit la vision régionale du 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'autorité est chargé d'embaucher, de rémunérer et de surveiller les performances de la direction et de superviser la planification stratégique, les finances, les grands projets d'investissement et les opérations de l'autorité. Le gouvernement a le pouvoir d'opposer son veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement, y compris les tarifs et les plans de financement des investissements.

Question 4

Les états financiers consolidés combinent les actifs, les passifs, l'actif net/les capitaux propres, les revenus et les dépenses de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées en additionnant les éléments de l'actif, du passif, de l'actif net/des capitaux propres, des revenus et des dépenses.

Vrai ou faux?

Question 5

À partir des informations présentées 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 la législation pour fournir des services gouvernementaux. Le gouvernement fournit un financement au moyen de crédits annuels approuvés par le pouvoir législatif. Le gouvernement ne déclare aucun 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 considérée, 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.

Hormis le financement fourni aux entités A et B au moyen de crédits, il n'y a eu aucune autre transaction interorganisationnelle. Le gouvernement a fourni 116 100 UM au moyen de crédits, dont 91 100 UM à l'Entité A et 25 000 UM 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 référence.

À la fin de la période de référence, le gouvernement avait des dettes impayées (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 méthodes comptables. Le gouvernement comptabilise ses investissements dans les entités C et D au coût dans ses états financiers distincts. Il n'y a pas d'intérêts minoritaires dans l'Entité C.

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

Déclarations de performance financière :

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Entité D
Revenu					
Recettes fiscales	15 123 780				
Crédits		91 100	25 000		
Revenus hors change	15 123 780	91 100	25 000	0	0
Ventes				152 050	278 980
Revenus d'échange	0	0	0	152 050	278 980
Revenu total	15 123 780	91 100	25 000	152 050	278 980
Dépenses					
Employés	12 153 690	72 960	17 320	106 430	197 880
Dépréciation et amortissement	153 200	370	290	18 540	15 650
Utilitaires	806 790	5 080	1 140	11 210	26 240
Frais généraux	1 250 320	11 720	5 080	9 780	29 870
Crédits	116 100				
Charges financières	637 610	600	750	5 740	7 570
Dépenses totales	15 117 710	90 730	24 580	151 700	277 210
Excédent pour la période	6 070	370	420	350	1 770

États 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 : taxe	1 250 220				
Créances : autres				4 280	4 980
Inventaires	3 560	80	dix	2 510	610
Actifs courants	1 256 290	9 360	4 160	7 680	5 940
Équipements propriété de l'usine	4 607 940	8 070	9 110	520 750	297 050
Actifs incorporels		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
Actif total	5 974 230	33 310	18 390	528 430	305 760
Passifs					
Dettes : Entité A	9 110				
Dettes : Entité B	2 500				
Dettes : autres	215 380	940	520	2 090	
Des provisions	18 500	150	70	6 500	1 120
Emprunts courants	2 514 660	2 070	5 460	80 990	75 930
Passifs courants	2 760 150	3 160	6 050	89 580	77 050
Obligations en matière d'avantages sociaux	785 000	19 450	2 500	45 220	39 540
Emprunt	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
Responsabilités totales	13 012 150	32 920	17 450	234 800	233 990
Actif net (passif)	(7 037 920)	390	940	293 630	71 770
Actif net/Capitaux propres					
Contributions des propriétaires				75 000	70 000
Excédent (déficit) accumulé	(7 037 920)	390	940	218 630	1 770
Total de l'actif net/capitaux propres	(7 037 920)	390	940	293 630	71 770

Answers to Review Questions

question 1

une véritable

b) Faux

IPSAS 35 s'applique uniquement à un gouvernement ou à une autre entité du secteur public qui contrôle d'autres entités. IPSAS 35 exige, sauf circonstances rares, que ces entités préparent 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 d'IPSAS 35. Il respecte les exigences des autres IPSAS, le cas échéant, pour préparer ses états financiers selon la comptabilité d'exercice.

La situation la plus courante dans laquelle une entité du secteur public qui contrôle d'autres entités n'a pas besoin de préparer des états financiers 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 ces circonstances, qui pourrait toujours signifier que des états consolidés sont requis, est de savoir s'il existe des utilisateurs des états financiers de l'entité du secteur public qui ont besoin des informations fournies 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 certains utilisateurs peuvent quand même avoir besoin d'informations sur le groupe d'entités fournissant des services éducatifs et contrôlés par le ministère de l'Éducation, avec le résultat serait que le ministère fournirait des états financiers consolidés, même s'il est contrôlé par le gouvernement.

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

question 2

FAUX

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

Les objectifs des états financiers à usage général d'un gouvernement ou d'une autre entité du secteur public sont de fournir une comptabilité de la nature et de l'étendue complètes des activités et des ressources financières que l'entité déclarante contrôle, y compris celles liées aux activités de ses agences et entreprises contrôlées.

Les états financiers consolidés sont préparés pour une entité économique comme s'il s'agissait d'une entité unique. Cela permet aux utilisateurs de comprendre les opérations de l'entité déclarante et d'évaluer la responsabilité quant à l'utilisation et à la gestion des ressources qui lui sont confiées. Les états financiers consolidés fournissent également des informations utiles à la prise de décision.

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'autorité est établi par la loi et le gouvernement définit la vision régionale du transport. Le gouvernement a le pouvoir de nommer et de révoquer les membres du conseil d'administration. Le fait qu'elle n'ait pas choisi d'exercer son pouvoir n'a rien à voir avec la question du contrôle. Il a le droit de veto sur les budgets de fonctionnement et d'investissement.

Le gouvernement est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de son implication auprès de l'autorité. La capacité du gouvernement à ordonner aux autorités de coopérer avec lui pour atteindre ses objectifs en matière de transport lui procure des avantages non financiers. Le gouvernement est exposé au passif résiduel de l'autorité 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 son implication dans l'autorité. En définissant la vision régionale des transports, le gouvernement peut influencer les services fournis par l'autorité. Le gouvernement peut également influencer la nature ou le montant des avantages financiers qu'il reçoit grâce à son pouvoir de veto sur les budgets de fonctionnement et d'investissement, y compris les tarifs et les plans de financement des investissements. Le gouvernement

a donc un pouvoir sur l'autorité ; l'exposition, ou les droits, à des avantages variables découlant de son implication auprès de l'autorité ; et la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'autorité pour influencer sur la nature ou le montant des avantages découlant de son implication auprès de l'autorité. Elle contrôle donc l'autorité conformément à IPSAS 35.

Question 4

En partie vrai.

L'objectif des états financiers consolidés est de présenter les 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 seule entité. Pour ce faire, les actifs, passifs, revenus et 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 individus externes à cette entité soient inclus. Afin de supprimer l'impact des transactions au sein du groupe, les ajustements suivants sont effectués :

a) Les valeurs comptables de l'investissement de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et de la part de l'entité contrôlante dans l'actif net/capitaux propres de chaque entité contrôlée sont éliminées.

b) Les soldes et les transactions entre entités au sein de l'entité économique sont entièrement éliminés.

En plus des ajustements en (a) et (b), il est également nécessaire de :

c) Conformer les politiques comptables des entités contrôlées à celles de l'entité contrôlante.

d) Identifier séparément (le cas échéant) les intérêts minoritaires dans le résultat ou le déficit de la période de reporting et l'actif net/capitaux propres des entités contrôlées consolidées.

e) Si les états financiers d'une entité contrôlée sont préparés pour une date de clôture différente, procéder à des ajustements pour tenir compte des effets des transactions ou événements importants survenus entre cette date et la date de clôture de l'entité contrôlante.

Question 5

Les tableaux suivants montrent un exemple concret, 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 visant à éliminer les transactions intra-entités économiques n'est effectué.

Déclaration de performance financière :

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Total
Revenu					
Recettes fiscales	15 123 780				15 123 780
Crédits		91 100	25 000		116 100
Revenus hors change	15 123 780	91 100	25 000	0	15 239 880
Ventes				152 050	152 050
Revenus d'échange	0	0	0	152 050	152 050
Revenu total	15 123 780	91 100	25 000	152 050	15 391 930
Dépenses					
Employés	12 153 690	72 960	17 320	106 430	12 350 400
Dépréciation et amortissement	153 200	370	290	18 540	172 400
Utilitaires	806 790	5 080	1 140	11 210	824 220
Frais généraux	1 250 320	11 720	5 080	9 780	1 276 900
Crédits	116 100				116 100
Charges financières	637 610	600	750	5 740	644 700
Dépenses totales	15 117 710	90 730	24 580	151 700	15 384 720
Excédent pour la période	6 070	370	420	350	7 210

État de la situation financière:

	Gouvernement	Entité A	Entité B	Entité C	Total
Actifs					
Trésorerie et équivalents de trésorerie	2 510	170	1 650	890	5 220
Créances : Gouvernement		9 110	2 500		11 610
Créances : taxe	1 250 220				1 250 220
Créances : autres				4 280	4 280
Inventaires	3 560	80	dix	2 510	6 160
Actifs courants	1 256 290	9 360	4 160	7 680	1 277 490
Équipements propriété de l'usine	4 607 940	8 070	9 110 520 750 5		5 145 870
Actifs incorporels		15 880	120		21 000
Investissement : Entité C	75 000				75 000
Investissement : Entité D	35 000				35 000
Actifs non courants	4 717 940 23 950 14 230 520 750				5 276 870
Actif total	5 974 230 33 310 18 390 528 430				6 554 360
Passifs					
Dettes : Entité A	9 110				9 110
Dettes : Entité B	2 500				2 500
Dettes : autres	215 380	940	520	2 090	218 930
Des provisions	18 500	150	70	6 500	25 220
Emprunts courants	2 514 660	2 070	5 460 80 990		2 603 180
Passifs courants	2 760 150	3 160	6 050 89 580		2 858 940
Obligations en matière d'avantages sociaux	785 000 19 450		2 500 45 220		852 170
Emprunt	9 467 000 10 310		8 900 100 000		9 586 210
Passifs non courants	10 252 000 29 760 11 400 145 220				10 438 380
Responsabilités totales	13 012 150 32 920 17 450 234 800				13 297 320
Actif net (passif)	(7 037 920)	390	940 293 630		(6 742 960)
Actif net/Capitaux propres					
Contributions des propriétaires				75 000	75 000
Excédent (déficit) accumulé	(7 037 920)	390	940 218 630		(6 817 960)
Total de l'actif net/capitaux propres	(7 037 920)	390	940 293 630		(6 742 960)

Étape 2 : Éliminer les transactions et les soldes intra-entités économiques

Les transactions et soldes intra-entités économiques suivants sont éliminés :

- Crédits entre le gouvernement et les entités A et B
- Dettes/créances impayées au titre des crédits
- Investissement gouvernemental dans l'Entité C

Ajustements à l'état de la performance financière :

	Précédent Total	Crédits	Créances & Investissement des dettes		Ajusté Total
Revenu					
Recettes fiscales	15 123 780				15 123 780
Crédits	116 100	(116 100)			0
Revenus hors change	15 239 880	(116 100)	0	0	15 123 780
Ventes	152 050				152 050
Revenus d'échange	152 050		0	0	152 050
Revenu total	15 391 930	(116 100)	0	0	15 275 830

Dépenses					
Employés	12 350 400				12 350 400
Dépréciation et amortissement	172 400				172 400
Utilitaires	824 220				824 220
Frais généraux	1 276 900				1 276 900
Crédits	116 100	(116 100)			0
Charges financières	644 700				644 700
Dépenses totales	15 384 720	(116 100)	0	0	15 268 620
Excédent pour la période	7 210	0	0	0	7 210

Ajustements à l'état de la performance financière :

	Précédent Total	Crédits	Créances & Investissement des dettes	Ajusté Total
Actifs				
Trésorerie et équivalents de trésorerie	5 220			5 220
Créances : Gouvernement	11 610		(11 610)	0
Créances : taxe	1 250 220			1 250 220
Créances : autres	4 280			4 280
Inventaires	6 160			6 160
Actifs courants	1 277 490	0	(11 610)	1 265 880
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
Actifs non courants	5 276 870	0	0 (75 000)	5 201 870
Actif total	6 554 360	0	(11 610) (75 000)	6 467 750
Passifs				
Dettes : Entité A	9 110		(9 110)	0
Dettes : Entité B	2 500		(2 500)	0
Dettes : autres	218 930			218 930
Des provisions	25 220			25 220
Emprunts courants	2 603 180			2 603 180
Passifs courants	2 858 940	0	(11 610)	2 847 330
Obligations en matière d'avantages sociaux	852 170			852 170
Emprunt	9 586 210			9 586 210
Passifs non courants	10 438 380	0	0	10 438 380
Responsabilités totales	13 297 320	0	(11 610)	13 285 710
Actif net (passif)	(6 742 960)	0	0 (75 000)	(6 817 960)
Actif net/Capitaux propres				
Contributions des propriétaires	75 000		(75 000)	0
Excédent (déficit) accumulé (6 817 960)				(6 817 960)
Total de l'actif net/capitaux propres	(6 742 960)	0	0 (75 000)	(6 817 960)

Étape 3 : Appliquer la méthode de 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 en excédent ou en déficit et augmente la valeur comptable de son investissement dans l'entité D de sa part de l'excédent de l'entité D.

Ajustements à l'état de la performance financière :

	Précédent Total	Partage de Surplus	Consolidé Déclaration de Financier Performance
Revenu			
Recettes fiscales	15 123 780		15 123 780
Crédits	0		0
Revenus hors change	15 123 780	0	15 123 780
Ventes	152 050		152 050
Revenus d'échange	152 050	0	152 050
Revenu total	15 275 830	0	15 275 830
Dépenses			
Employés	12 350 400		12 350 400
Dépréciation et amortissement	172 400		172 400
Utilitaires	824 220		824 220
Frais généraux	1 276 900		1 276 900
Crédits	0		0
Charges financières	644 700		644 700
Dépenses totales	15 268 620	0	15 268 620
Part du surplus de la coentreprise	0	885	885
Excédent pour la période	7 210	885	8 095

Ajustements du bilan :

	Précédent Total	Partage de Surplus	Consolidé Déclaration de Situation financière
Actifs			
Trésorerie et équivalents de trésorerie	5 220		5 220
Créances : Gouvernement	0		0
Créances : taxe	1 250 220		1 250 220
Créances : autres	4 280		4 280
Inventaires	6 160		6 160
Actifs courants	1 265 880	0	1 265 880
Équipements propriété de l'usine	5 145 870		5 145 870
Actifs incorporels	21 000		21 000
Investissement : Entité C	0		0
Investissement : Entité D	35 000	885	35 885
Actifs non courants	5 201 870	885	5 202 755
Actif total	6 467 750	885	6 468 635
Passifs			
Dettes : Entité A	0		0
Dettes : Entité B	0		0
Dettes : autres	218 930		218 930
Des provisions	25 220		25 220
Emprunts courants	2 603 180		2 603 180
Passifs courants	2 847 330	0	2 847 330
Obligations en matière d'avantages sociaux	852 170		852 170
Emprunt	9 586 210		9 586 210
Passifs non courants	10 438 380	0	10 438 380
Responsabilités totales	13 285 710	0	13 285 710
Actif net (passif)	(6 817 960)	885	(6 817 075)
Actif net/Capitaux propres			
Contributions des propriétaires	0		0
Excédent (déficit) accumulé	(6 817 960)	885	(6 817 075)
Total de l'actif net/capitaux propres	(6 817 960)	885	(6 817 075)

Public Sector Combinations

Learning Objective

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

Public Sector Combinations

Une combinaison du 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 associés qui peuvent être menés et gérés dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, en fournissant des biens et/ou des services.

IPSAS 40, Regroupements du 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 d'IPSAS 40 inclut toutes les transactions ou autres événements qui répondent à la définition d'un regroupement du secteur public – toute transaction ou autre événement qui rassemble des opérations distinctes en une seule entité du secteur public.

Une caractéristique essentielle de la définition d'un regroupement du secteur public est qu'il regroupe des opérations. Il est donc important de comprendre ce qui constitue une opération.

IPSAS 40 définit une opération comme « un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs associés qui peuvent être menés et gérés dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, en fournissant des biens et/ou des services ».

Une opération se compose d'entrées – et de processus appliqués à ces entrées – qui ont la capacité de créer des sorties. Bien que les opérations aient généralement des réalisations, celles-ci ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs et/ou de passifs associés soient qualifiés d'opération. Les trois éléments d'une opération sont définis dans IPSAS 40 comme suit :

- Intrant** : toute ressource économique qui crée, ou a la capacité de créer, des extrants lorsqu'un ou plusieurs processus lui sont appliqués.
- 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 sorties.
- Résultat** : Le résultat des intrants et des processus appliqués aux intrants qui fournissent ou ont la capacité fournir des biens et/ou des services.

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

Examples

Regroupements du secteur public

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

Pas de combinaisons du 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 plan de sauvetage. De telles combinaisons se sont produites dans certains pays à la suite de la crise financière et de la crise financière. Pandémie de covid-19.

Les regroupements du secteur public peuvent également impliquer les fonctions d'une entité, par exemple lorsqu'une fonction d'un ministère du gouvernement est transférée à un autre ministère du gouvernement ; et les zones géographiques, par exemple lorsqu'une réorganisation du gouvernement local aboutit à la formation d'une nouvelle entité à partir de zones transférées d'autres entités.

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

Les partenariats ne sont pas des regroupements dans le secteur public car ils ne permettent pas à une entité de prendre le contrôle des opérations. Les entités exercent un contrôle conjoint, mais non un contrôle, sur les partenariats.

Discussion Question

Une entité du secteur public achète un site destiné à l'élimination des déchets en décharge. L'achat 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 durée d'utilité. Aucun personnel ou processus n'est transféré à la suite de l'achat.

L'achat de la décharge constitue-t-il un regroupement du secteur public ?
Expliquez votre raisonnement.

Répondre:

L'achat de la décharge ne constitue pas un regroupement du secteur public.

Une combinaison du 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 associés. Dans ce cas, aucune activité n'est incluse dans l'achat ; seuls des actifs et un passif sont transférés, et donc l'achat n'implique pas d'opération.

Il s'ensuit que, l'achat n'impliquant pas une opération, il ne peut s'agir d'un regroupement public, c'est-à-dire du regroupement d'opérations distinctes.

Types of Public Sector Combination

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

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

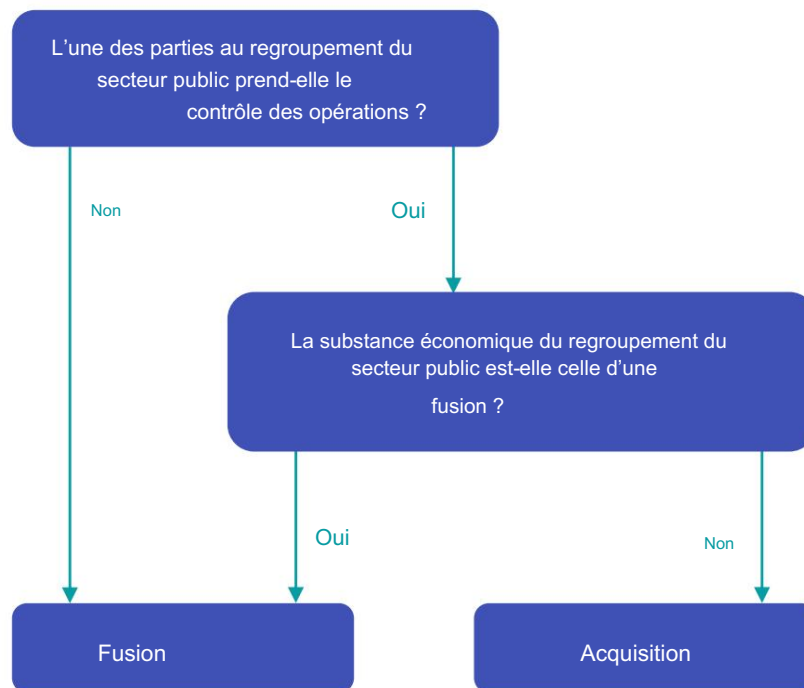
Une acquisition est un regroupement dans le secteur public dans lequel une partie au regroupement prend le contrôle d'une ou de plusieurs opérations et il existe des preuves que le regroupement n'est pas une fusion.

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

Étant donné que les deux types de regroupements du secteur public sont comptabilisés selon des 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 fusions et acquisitions.

Classification of Public Sector Combinations



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 ne prend le contrôle d'une ou de plusieurs opérations à la suite du regroupement, le regroupement sera classé comme une fusion.

Le deuxième facteur est la **substance économique de la transaction**. Si une partie à un regroupement dans le secteur public prend le contrôle d'une ou plusieurs activités à la suite du regroupement, l'entité qui prend le contrôle doit alors tenir compte de la substance économique du regroupement avant de classer le regroupement comme une fusion ou une acquisition. Un regroupement dans lequel une partie prend le contrôle d'une ou plusieurs activités est classé comme une acquisition, à moins qu'il n'ait la substance économique d'une fusion.

La détermination de la substance économique d'un regroupement nécessite que l'entité exerce son jugement professionnel.

Entity Gains Control

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

Pouvoir sur l'opération

Exposition, ou droits, à des avantages variables du fait de son implication dans l'opération

a)b)c) La capacité d'utiliser son pouvoir sur l'opération pour affecter la nature ou le montant des avantages découlant de son implication dans l'opération

Les principes et orientations de l'IPSAS 35 sont utilisés pour déterminer si une partie à un regroupement du secteur public prend le contrôle d'une ou plusieurs opérations à la suite du regroupement. Selon IPSAS 40, le test consiste à savoir si le contrôle est acquis ; et le contrôle acquis peut concerner une opération, plutôt que se limiter à une entité dans son ensemble.

Pour plus de détails sur le test de contrôle, voir la discussion sur le contrôle dans IPSAS 35 plus haut dans ce module.

Un regroupement du secteur public effectué principalement par le transfert d'une contrepartie (c'est-à-dire par le transfert de liquidités ou d'autres actifs ou par la souscription de dettes) aboutit généralement à ce qu'une entité prenne le contrôle d'une ou plusieurs opérations.

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

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

Assessing the Economic Substance of a Combination

- Considération
 - Hors pour compenser le transfert d'actifs nets
 - Aucune contrepartie versée
 - Aucun (ancien) propriétaire
- Prise de décision
 - Sous contrôle commun
 - Imposé par un tiers
 - Approbation par référendum

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

Indicateurs relatifs à la contrepartie

Le regroupement peut être une fusion dans laquelle :

- Une contrepartie est payée pour des raisons autres que pour compenser ceux qui ont 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 payée parce que personne (qu'il s'agisse d'un individu ou d'une entité) droit à l'actif net d'une entité transférée.

Indicateurs relatifs au processus décisionnel

Le regroupement peut être une fusion dans laquelle :

- Un regroupement du secteur public est imposé par un tiers sans qu'aucune des parties 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 référendaire ; ou
- Une combinaison d'opérations sous contrôle commun se produit.

Ces indicateurs, individuellement ou en combinaison, permettront généralement 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 classée comme une fusion.

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

Example 1

Les limites territoriales de deux communes existantes, A et B, sont redessinées par le Parlement par voie législative ; ni le Parlement ni le gouvernement central ne contrôlent A ou B.

La responsabilité d'une partie de l'ancien territoire de chaque commune est transférée à une nouvelle commune, C. Les opérations relatives aux territoires cédés sont regroupées pour former C.

A et B restent par ailleurs inchangés et conservent leurs organes directeurs. Un nouveau conseil d'administration (sans rapport avec les conseils d'administration de A et B) est élu pour C pour gérer les opérations transférées des autres communes.

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

Répondre:

Pour déterminer si cela doit être classé comme une fusion ou une acquisition, la première question à considérer est de savoir si l'une des parties au regroupement a pris le contrôle des opérations 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 C. Ils n'ont pas non plus d'exposition, ni de droits, à des avantages variables découlant de toute implication avec C.

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

Example 2

L'opération de nutrition scolaire primaire est transférée du ministère de la Santé du gouvernement au ministère de l'Éducation. Les deux départements 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. La combinaison est rapportée par le ministère de l'Éducation.

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

Répondre:

Pour déterminer si cela doit être classé comme une fusion ou une acquisition, la première question que le ministère de l'Éducation considère est de savoir si l'une des parties au regroupement a pris le contrôle des opérations à la suite du regroupement.

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

- a) Pouvoir sur l'opération de nutrition à l'école primaire ;
- 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 affecter la nature ou le montant des avantages découlant de cette opération. sa participation à cette opération.

Le ministère de l'Éducation conclut que, grâce au regroupement du secteur public, il a pris le contrôle des opérations 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 du secteur public, le ministère de l'Éducation constate qu'il obtient un accès à des avantages économiques ou à un potentiel de services similaires à ceux qui auraient pu être obtenus dans le cadre d'une transaction volontaire ; cela peut suggérer que la substance économique du regroupement 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 d'une contrepartie parce que le regroupement a eu lieu sous contrôle commun et que le gouvernement, l'entité contrôlante, n'a précisé aucune contrepartie dans les termes de la combinaison. Par conséquent, même si l'absence de considération peut suggérer que la substance économique du regroupement est celle d'une fusion, cela n'est pas concluant en soi et d'autres facteurs doivent également être pris en compte.

En considérant les indicateurs relatifs au processus décisionnel, le ministère de l'Éducation constate que le regroupement du secteur public s'effectue sous contrôle commun. Le regroupement était dirigé par le gouvernement. Cela prouve que la décision finale quant à savoir si le regroupement a eu lieu, ainsi que les conditions du regroupement, sont déterminées par le gouvernement, l'entité contrôlante. Cela prouve que la substance économique du regroupement est celle d'une fusion.

En considérant ces facteurs ensemble, le ministère de l'Éducation estime que le regroupement du secteur public devrait être classé comme une fusion. Pour parvenir 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 regroupement.



Accounting for Amalgamations

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

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

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

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

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



Modified Pooling of Interests Method

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

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

- Identifier l'entité résultante ;
- Déterminer la date de fusion;
- Comptabilisation et évaluation des actifs reçus, des passifs assumés et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans les opérations de regroupement ; et
- Comptabilisation et mesure des composantes de l'actif net/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 entreprises regroupées à la date de fusion ; et
- Les évalue à leur valeur comptable dans les états financiers des opérations regroupées.

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 d'impôt). Un exemple de cas où cela serait nécessaire serait lorsqu'une opération de regroupement mesurait auparavant les terrains et les bâtiments selon le modèle de coût, tandis qu'une autre opération de regroupement utilisait le modèle d'évaluation. Après la fusion, la même méthode comptable doit être appliquée par l'entité résultante.

La méthode comptable modifiée de mise en commun des intérêts reconnaît la fusion à la date à laquelle elle a lieu. En conséquence, 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 repris dans le cadre d'une fusion comme une ou plusieurs composantes de l'actif net/des capitaux propres. IPSAS 40 ne précise pas quelles composantes de l'actif net/capitaux propres doivent être utilisées ; cette question relève du jugement professionnel de l'entité déclarante.

Pour déterminer quelles composantes de l'actif net/capitaux propres doivent être déclarées, une entité déclarante prendra en compte des 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 de regroupement (par exemple, réserves de couverture) sont tenus de se conformer aux autres IPSAS.

Informations sur la période antérieure

IPSAS 40 autorise, mais n'exige pas, une entité présentant les états financiers à présenter des informations sur des périodes antérieures. Lorsqu'une entité déclarante choisit de présenter des informations sur des périodes antérieures, ces informations ne sont pas retraitées. L'entité déclarante explique la base sur laquelle ces informations sont présentées.



Accounting for Acquisitions

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



Acquisition Method

- Identifier l'acquéreur ;
- Déterminer la date d'acquisition;
- Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs assumés et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise ; et
- Reconnaître et évaluer le goodwill, un gain ou une perte provenant d'une acquisition.

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

L'acquéreur comptabilise, séparément de tout goodwill comptabilisé, les actifs identifiables acquis, les passifs assumés et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise. Cela peut inclure des éléments non comptabilisés auparavant par l'opération acquise.

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

L'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris 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 IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel pris en charge lors d'une acquisition où la contrepartie est transférée.

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

Le goodwill n'est généralement comptabilisé que lorsque la contrepartie est transférée (ou lorsqu'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 :
 - o La contrepartie transférée ;
 - o Le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'opération acquise ; et
 - o Dans le cadre d'une acquisition réalisée par étapes, la juste valeur de la participation précédemment détenue par l'acquéreur.

sur

- Le net des montants des actifs identifiables acquis et des passifs assumés.

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 en perte.

Dans le cadre d'un achat à prix avantageux, le montant net des montants des actifs identifiables acquis et des passifs assumés peut dépasser toute contrepartie payée. L'acquéreur comptabilise le gain qui en résulte en résultat ou en déficit.

Disclosures

- L'entité résultante fournit des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financier d'une fusion.
- L'acquéreur fournit des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financier d'une acquisition qui intervient soit :
 - Au cours de la période de reporting en cours ; ou
 - Après la clôture de la période de reporting mais avant la publication des états financiers autorisé à émettre

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

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

Review Questions

question 1

Le 30 juin 20X5, l'entité résultante (RE) est formée par la fusion de deux municipalités, combinant l'opération A (COA) et combinant l'opération B (COB). Quatre ans auparavant, COA avait accordé à COB un prêt à taux d'intérêt fixe de 250 CU sur dix ans. Les intérêts du 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 UM.

En raison des arriérés et des difficultés financières de la COB, la COA avait déprécié le prêt. La valeur comptable de l'actif financier (le prêt) dans ses états financiers à la date de fusion est de 200 UM.

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

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

Quel montant RE doit-il déclarer dans son état de la situation financière d'ouverture pour ces postes ?

question 2

Une agence gouvernementale de défense acquiert une entreprise 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 présentées ci-dessous.

	Valeur comptable UC (000s)	Juste valeur UC (000)
Espèces	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)
Des provisions	(35)	(35)

De plus, 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

Quelle survaleur l'agence reconnaît-elle lors de l'acquisition de l'entreprise ?

Answers to Review Questions

question 1

À la date de fusion, RE élimine l'actif financier reçu du COA et le passif financier assumé de la COB et crédite les composantes de l'actif net/capitaux propres avec 60 UM, la différence entre les valeurs comptables de l'actif financier et du passif financier associé au prêt.

Les montants pour chacun des postes déclarés sont les suivants :

	COA	ÉPI	Ajustements	
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 assumés et les évalue à la juste valeur. Cela inclut une immobilisation incorporelle pour le logiciel non comptabilisée auparavant par l'entreprise.

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

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

	Juste valeur des articles Reconnu par Entreprise UC (000)	Juste valeur des éléments non Reconnu par Entreprise UC (000)	Juste valeur des articles Reconnu par l'Agence UC (000)
Espèces	200		200
Créances	350		350
Actifs financiers	1 241		1 241
Terrains et bâtiments	4 019		4 019
Actifs incorporels	100	140	240
Dettes	(545)		(545)
Passifs financiers	(3 962)		(3 962)
Des provisions	(35)		(35)
Actif net			1 508
Contrepartie payée			(1 800)
Bonne volonté			292

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

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base des éléments contenus dans 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.

Copyright © 2020 par la Fédération internationale des comptables (IFAC). Tous droits réservés. L'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 à des fins individuelles et non commerciales uniquement. Contactez permissions@ifac.org.