

IPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 27 (révisée en 2003), « États financiers consolidés et individuels » publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 27 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants, avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: publications@iasb.org
 Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

IPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN19
Champ d’Application	1–6
Définitions	7–14
États Financiers Consolidés et Etats Financiers Individuels	8–11
Entité Economique	12–14
Présentation des Etats Financiers Consolidés	15–19
Périmètre des Etats Financiers Consolidés	20–42
Établir le Contrôle d’une autre Entité pour les Besoins de l’Information Financière	28–42
Contrôle pour les Besoins de l’Information Financière	30–36
Pouvoir Réglementaire et Capacité d’Influence de la Commande Publique	37
Déterminer l’Existence du Contrôle pour les Besoins de l’Information Financière	38–42
Procédures de Consolidation	43–57
Comptabilisation des Entités Contrôlées, des Entités Contrôlées Conjointement et des Entreprises Associées dans les Etats Financiers Individuels.	58–61
Présentation	62–64
Dispositions Transitoires	65–68
Date d’entrée en Vigueur	69–70
Retrait de IPSAS 6 (2000)	71
Annexe: Amendements d’autres IPSAS	
Guide d’application – Examen des Droits de Vote Potentiels	
Base des Conclusions	
Tableau de Concordance	
Comparaison avec IAS 27	

La Norme comptable internationale 6 « États financiers consolidés et individuels » (IPSAS 6) est énoncée dans les paragraphes 1 à 71 ainsi que dans l'Annexe. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 6 doit être lue dans le contexte de la base des conclusions et de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public ». IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 6, « États financiers consolidés et individuels » annule et remplace IPSAS 6 « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 6

IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a élaboré la présente IPSAS 6 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et sa politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé dans la mesure où cela est approprié.

IN3. En élaborant cette norme IPSAS 6 révisée, l'IPSASB a opté pour l'amendement de IPSAS concernant les modifications apportées à la première IAS 27, « États Financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels l'IPSAS originale s'était éloignée des dispositions contenues dans IAS 27, pour une raison spécifique au secteur public; ces divergences ont été conservées dans la présente IPSAS 6 et figurent dans le document de Comparaison avec IAS 27. Les changements apportés à IAS 27 suite au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été incorporés à IPSAS 1.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 6 sont décrits ci-après.

Champ d'application

IN5. Le paragraphe 3 de la présente Norme précise que la Norme s'applique à la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels d'une entité contrôlante, d'un coentrepreneur ou d'un investisseur.

Définitions

IN6. La Norme:

- définit deux nouveaux termes: « méthode du coût » et « états financiers individuels ».
- ne comprend plus les définitions inutiles des termes suivants: « méthodes comptables », « méthode de la comptabilité d'exercice », « actifs », « entreprises associées », « trésorerie », « apports des contributeurs », « distributions en faveur des contributeurs », « méthode de la mise en équivalence », « charges », « entreprises publiques », « investisseur dans

une coentreprise », « contrôle conjoint », « coentreprise », « passif », « actifs net / situation nette », « date de reporting », « revenu » et « influence notable ».

- ne comprend plus la définition du terme « excédent (déficit) net », qui cesse d'être utilisée. Cette définition a également été supprimée de IPSAS 1, « Présentation des états financiers » et de IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs. »

IN7. Inclut, aux paragraphes 8-11, de nouvelles illustrations du terme « états financiers individuels ». Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas ces illustrations.

Exemptions relatives à la préparation d'états financiers consolidés

IN8. La présente Norme clarifie et précise, au paragraphe 16, les circonstances dans lesquelles une entité contrôlante est exemptée de préparer des états financiers consolidés. Une entité contrôlante n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si:

- l'entité contrôlante est elle-même une entité contrôlée totalement détenue et qu'il est peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers ou que leurs besoins d'informations ne soient pas satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante; ou si l'entité contrôlante est une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et ses autres détenteurs, y compris ceux ne disposant pas du droit de vote, ayant été informés ne s'opposent pas à ce que l'entité contrôlante ne prépare pas d'états financiers consolidés;
- les instruments de dette ou de capitaux propres de l'entité contrôlante ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux);
- l'entité contrôlante n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public; et
- l'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public.

Auparavant, IPSAS 3 indiquait qu'une entité contrôlante, qui est une entité contrôlée détenue totalement ou quasi totalement, devait présenter des états financiers consolidés, à condition qu'il soit peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers, ou à condition que leurs besoins d'information soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité

contrôlante; ou, dans le cas où elle est détenue quasi totalement, que l'entité contrôlante obtienne l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires.

Exemptions relatives à la consolidation

- IN9. La présente Norme précise au paragraphe 21 qu'une entité contrôlée doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il existe des éléments probants selon lesquels (a) le contrôle est destiné à être temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans les douze mois à partir de l'acquisition et (b) la direction recherche activement un acquéreur. La Norme stipule également que lorsqu'une entité contrôlée précédemment exclue du périmètre de consolidation n'est pas cédée dans un délai de douze mois, elle doit être consolidée à compter de la date de l'acquisition, sauf dans des circonstances définies de manière très restrictive.
- IN10. Les mots « dans un avenir proche » utilisés dans la version précédente de IPSAS 6 ont été remplacés par les mots « dans les douze mois ». En outre, la version précédente de IPSAS 6 ne contenait aucune exigence similaire à celle décrite en (b), en matière d'exclusion du périmètre de consolidation.
- IN11. La présente Norme précise, au paragraphe 26, que l'obligation de consolider les participations dans des entités contrôlées s'applique aux organismes de capital risque, aux fonds communs, aux formes de trust et aux autres entités similaires. Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas cette clarification.
- IN12. La présente Norme ne délivre plus l'exemption de consolidation précédente pour les entités soumises à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités (voir les paragraphes 22(b) et 25 précédents).

Procédures de consolidation

- IN13. La présente Norme impose à une entité de considérer l'existence et l'effet des droits de vote potentiels exerçables ou convertibles quand elle apprécie si elle a le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une autre entité (voir paragraphes 33, 34). Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas ces exigences.
- IN14. Le paragraphe 49 de la présente Norme impose à une entité l'utilisation de méthodes comptables uniformes pour la présentation des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires. La version précédente de IPSAS 6 prévoyait une exception à cette disposition, lorsqu'il n'était « pas praticable d'utiliser des méthodes comptables uniformes ».
- IN15. Le paragraphe 54 de la présente Norme impose que les intérêts minoritaires soient présentés dans l'état consolidé de la situation financière parmi l'actif net / situation nette, séparément de l'actif net / situation nette de l'entité contrôlante. Auparavant, si IPSAS 6 interdisait la présentation des intérêts minoritaires parmi les passifs, elle n'imposait pas leur présentation dans l'actif net / situation nette.

États financiers individuels

- IN16. Le paragraphe 58 de la présente Norme impose que les participations dans les entités contrôlées et les entités contrôlées conjointement soient comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, au coût ou comme un instrument financier. Auparavant, IPSAS 6 imposait que les entités soient comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ou comme une participation.
- IN17. Le paragraphe 60 de la présente norme exige que les entités contrôlées et les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées comptabilisées comme des instruments financiers dans les états financiers consolidés soient comptabilisées de la même manière que dans les états financiers individuels d'un investisseur. Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas cette exigence.

Présentation

- IN18. La présente Norme exige la présentation d'informations complémentaires concernant les états financiers individuels (voir paragraphes 63 et 64).

Amendements d'autres IPSAS

- IN19. La présente Norme inclut une annexe d'amendements faisant autorité par rapport aux autres IPSAS ne faisant pas partie du projet d'amélioration et qui subiront des modifications suite aux propositions faites dans cette IPSAS.

Guide d'application

- IN20. La présente Norme inclut un guide d'application, qui illustre comment prendre en compte l'impact des droits de vote potentiels sur le pouvoir d'une entité à gouverner les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité au moment de mettre en œuvre IPSAS 6, IPSAS 7, « Participations dans des entités associées » et IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises ».

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés d'une entité économique.**
2. La présente Norme ne traite pas des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entités et de leurs effets en matière de consolidation, y compris du goodwill résultant d'un regroupement d'entités (pour des commentaires sur la comptabilisation des regroupements d'entités, se reporter à la Norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante).
3. **La présente Norme doit également être appliquée pour la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées lorsqu'une entité choisit de présenter des états financiers individuels ou y est obligée par des dispositions locales.**
4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
5. La « Préface aux normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».
6. La présente Norme établit des dispositions pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés, ainsi que pour la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, du coentrepreneur et de l'investisseur. Bien que les entreprises publiques ne soient pas tenues de se conformer à la présente Norme dans leurs propres états financiers, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront lorsqu'une entité publique autre qu'une entreprise publique dispose d'une ou plusieurs entités contrôlées, entités contrôlées conjointement ou entreprises associées qui sont des entreprises publiques. Dans ce cas, la présente Norme doit être appliquée à la consolidation des entreprises publiques dans les états financiers de l'entité économique et à la comptabilisation des participations dans des

entreprises publiques dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, du coentrepreneur et de l'investisseur.

Définitions

7. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

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

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Une entité contrôlée est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

Une entité contrôlante est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

La méthode du coût est une méthode de comptabilisation d'une participation selon laquelle la participation est comptabilisée au coût. L'investisseur ne comptabilise le revenu lié à la participation que dans la mesure où il est autorisé à recevoir des distributions provenant des excédents cumulés de l'entité détenue, intervenant après la date d'acquisition. Les droits dus ou reçus au-delà de ces excédents sont considérés comme une récupération de participation et sont comptabilisés en réduction du coût de la participation.

Une entité économique est un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.

Les intérêts minoritaires sont la quote-part, dans le solde net et dans l'actif net / situation nette d'une entité contrôlée, attribuable à l'actif net / situation nette non détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.

Les états financiers individuels sont ceux que présente une entité contrôlée, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de l'actif net / situation nette plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

États financiers consolidés et états financiers individuels

8. Une entité contrôlante ou son entité contrôlée peut être un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement. Dans ces cas, les états financiers consolidés préparés et présentés selon la présente Norme sont également préparés de manière à respecter IPSAS 7 « Participations dans des entreprises associées » et IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises ».
9. Pour une entité telle que celle décrite au paragraphe 8, les états financiers individuels sont les états financiers préparés et présentés en supplément des états financiers désignés au paragraphe 8. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers, ni à les accompagner.
10. Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne sont pas des états financiers individuels.
11. Une entité contrôlante exemptée de la présentation d'états financiers consolidés selon le paragraphe 16 peut présenter des états financiers individuels comme étant ses seuls états financiers.

Entité économique

12. Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
13. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».
14. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

Présentation des états financiers consolidés

15. **Une entité contrôlante, autre qu'une entité contrôlante décrite au paragraphe 16, doit présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses entités contrôlées selon la présente Norme.**
16. **Une entité contrôlante n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si:**
 - (a) **L'entité contrôlante est:**
 - (i) **elle-même une entité contrôlée totalement détenue et s'il est peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états**

- financiers ou si leurs besoins d'informations sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante; ou**
- (ii) **une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et si ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne disposent pas du droit de vote, ont été informés de la non-préparation d'états financiers consolidés par l'entité contrôlante et ne s'y opposent pas;**
 - (b) **les instruments de dette ou de capitaux propres de l'entité contrôlante ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux);**
 - (c) **l'entité contrôlante n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public; et**
 - (d) **L'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public.**
17. Dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont détenues totalement ou partiellement représentent des secteurs ou activités fondamentaux de l'État et la présente Norme n'a pas pour objet de dispenser ces entités de préparer des états financiers consolidés. Dans ce cas, les besoins d'information de certains utilisateurs peuvent ne pas être satisfaits par de simples états financiers consolidés au seul niveau de l'échelon central. Dans de nombreux pays, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.
18. Parfois, une entité économique englobe plusieurs entités contrôlantes intermédiaires. A titre d'exemple, si un ministère de la Santé peut être l'entité contrôlante ultime, il peut néanmoins exister des entités contrôlantes intermédiaires au niveau des autorités de santé locales ou régionales. Les dispositions relatives à la reddition des comptes et à l'information dans chaque pays peuvent spécifier quelles sont les entités tenues (ou dispensées de l'obligation de) préparer des états financiers consolidés. En l'absence de dispositions spécifiques imposant à l'entité contrôlante intermédiaire de préparer des états financiers consolidés pour lesquels l'existence d'utilisateurs est probable, les entités contrôlantes intermédiaires sont tenues de préparer et de publier des états financiers consolidés.
19. Une entité contrôlante qui, selon le paragraphe 16, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, et qui présente seulement des états financiers individuels, respecte les paragraphes 58 à 64.

Périmètre des états financiers consolidés

20. **Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les entités contrôlées de l'entité contrôlante, à l'exception de celles indiquées au paragraphe 21.**
21. **Une entité contrôlée doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il existe des éléments probants selon lesquels (a) le contrôle est destiné à être temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans les douze mois à partir de l'acquisition et (b) la direction recherche activement un acquéreur.**
22. Ces entités contrôlées sont classées et comptabilisées comme des instruments financiers. La norme comptable nationale ou internationale correspondante, relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers apporte des commentaires sur la classification et la comptabilisation des instruments financiers.
23. Un exemple de contrôle temporaire serait le cas où une entité contrôlée est acquise dans l'intention ferme de s'en défaire dans les douze mois. Ce cas peut se produire lorsqu'une entité économique est acquise et qu'une entité détenue par cette dernière doit être sortie parce que ses activités sont dissemblables de celles de l'acquéreur. Un contrôle temporaire intervient également lorsque l'entité contrôlante entend céder le contrôle d'une entité contrôlée à une autre entité – par exemple, un gouvernement national peut céder sa participation dans une entité contrôlée à une administration locale. Pour que cette exemption s'applique, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de sortir, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.
24. Lorsqu'une entité contrôlée précédemment exclue de la consolidation selon le paragraphe 21 n'est pas cédée dans les douze mois, elle devra être considérée comme ayant été consolidée à partir de la date d'acquisition (des commentaires relatifs à la date d'acquisition sont disponibles dans la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante). Les états financiers correspondant aux périodes écoulées depuis l'acquisition sont retraités.
25. Exceptionnellement, une entité ayant trouvé un acheteur pour une entité contrôlée exclue de la consolidation conformément au paragraphe 21, pourrait ne pas conclure la vente dans les douze mois suivant l'acquisition, en raison de l'approbation exigée des autorités de réglementation ou autres. L'entité n'est pas tenue de consolider cette entité contrôlée si la vente est en cours à la date de reporting et s'il n'y a aucune raison de penser qu'elle ne sera pas achevée juste après la date de reporting.

26. Une entité contrôlée n'est pas exclue du périmètre d'intégration du seul fait que l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun, une forme de trust ou une entité similaire.
27. Une entité contrôlée n'est pas exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entités au sein de l'entité économique, par exemple, la consolidation d'entreprises publiques avec des entités du secteur budgétaire. Une information pertinente est fournie en consolidant ces entités contrôlées et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des entités contrôlées. Par exemple, les informations à fournir imposées par IPSAS 18, « Information sectorielle » aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein de l'entité économique.

Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière

28. Savoir si une entité contrôle une autre entité pour les besoins de l'information financière est une affaire de jugement prenant en compte la notion du contrôle définie dans la présente Norme et des circonstances particulières à chaque cas. Il convient donc de considérer la nature de la relation entre les deux entités. Il convient en particulier de considérer les deux éléments de la notion du contrôle définie dans la présente Norme. Ces deux éléments sont le pouvoir (le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité) et les avantages (qui représentent la capacité de l'entité contrôlante à obtenir des avantages des activités de l'autre entité).
29. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. À titre d'exemple, une entité peut obtenir des avantages des activités d'une autre entité en termes de distribution de ses excédents (comme un dividende) et est exposée au risque de perte potentielle. Dans d'autres cas, une entité peut ne pas obtenir d'avantages financiers de l'autre entité, mais peut bénéficier de sa capacité à contraindre l'autre entité à collaborer avec elle afin d'atteindre ses objectifs. Il est également possible qu'une entité puisse obtenir des avantages financiers et non-financiers des activités d'une autre entité. À titre d'exemple, une entreprise publique peut procurer un dividende à l'entité contrôlante et lui permettre également d'atteindre certains de ses objectifs de politique sociale.

Contrôle pour les besoins de l'information financière

30. Pour les besoins de l'information financière, le contrôle résulte du pouvoir d'une entité de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité et n'implique pas nécessairement qu'une entité détienne une participation majoritaire ou d'autres intérêts dans la situation nette de l'autre entité. Le pouvoir de contrôler doit être présentement susceptible d'être exercé. Autrement dit, l'entité doit avoir obtenu ce pouvoir par voie réglementaire ou par le biais d'un accord formel. Le pouvoir de contrôler

n'est pas présentement susceptible d'être exercé si une modification de la législation ou la renégociation d'accords sont nécessaires pour lui donner effet. Ceci doit être distingué du fait que l'existence du pouvoir de contrôler une autre entité ne dépend pas de la probabilité ou de la vraisemblance que ce pouvoir soit effectivement exercé.

31. De même, l'existence du contrôle n'impose pas qu'une entité assume la responsabilité de la direction des affaires quotidiennes de l'autre entité (ni qu'elle s'y implique). Dans de nombreux cas, une entité peut n'exercer son pouvoir de contrôler une autre entité qu'en cas de rupture ou de résiliation d'un accord entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante.
32. Par exemple, un ministère peut détenir une part d'intérêt dans une administration ferroviaire qui opère comme une entreprise publique. L'administration ferroviaire est habilitée à opérer de manière autonome et ne dépend pas de l'État pour son financement; elle a mobilisé des capitaux par le biais d'importants emprunts garantis par l'État. L'administration ferroviaire n'a procuré aucun dividende à l'État depuis plusieurs années. L'État a le pouvoir de nommer et de révoquer la majorité des membres de l'organe de direction de l'administration ferroviaire. L'État n'a jamais exercé le pouvoir de révoquer les membres de l'organe de direction et est réticent à agir ainsi en raison de la sensibilité de l'électorat à l'implication du gouvernement précédent dans l'exploitation du réseau ferroviaire. Dans ce cas, le pouvoir de contrôler est présentement susceptible d'être exercé, mais dans le cadre de la relation existant entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante, aucun événement ne s'est produit pour justifier l'exercice par l'entité contrôlante de ses pouvoirs sur l'entité contrôlée. En conséquence, le contrôle existe car le pouvoir de contrôler est suffisant, même si l'entité contrôlante peut choisir de ne pas l'exercer.
33. Une entité peut posséder des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou autres instruments analogues qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entité un pouvoir de vote ou de restreindre le pouvoir de vote d'un tiers sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité (droits de vote potentiels). L'existence et l'effet des droits de vote potentiels exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par une autre entité, sont pris en considération quand l'entité apprécie si elle détient le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que s'il se produit un événement futur.
34. Pour apprécier si les droits de vote potentiels contribuent à constituer le contrôle, l'entité examine tous les faits et circonstances (et notamment les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et de tous autres accords

contractuels, considérés individuellement ou conjointement) qui affectent les droits de vote potentiels, à l'exception des intentions de la direction et de la capacité financière d'exercice ou de conversion.

35. L'existence de pouvoirs légaux distincts n'exclut pas en soi qu'une entité soit contrôlée par une autre entité. Par exemple, le Service national de la statistique dispose généralement de pouvoirs légaux lui permettant d'opérer indépendamment de l'État. Autrement dit, le Service national de la statistique peut détenir le pouvoir d'obtenir des informations et de présenter ses conclusions sans recourir à l'État ou à un autre organisme. L'existence du contrôle n'exige pas qu'une entité soit responsable de la direction des affaires courantes d'une autre entité ni de la manière dont cette entité s'acquitte de ses fonctions professionnelles.
36. Le pouvoir qu'a une entité de diriger la prise de décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles d'une autre entité ne suffit pas, en soi, à établir l'existence du contrôle tel qu'il est défini dans la présente Norme. L'entité contrôlante doit pouvoir diriger la prise de décision de manière à pouvoir obtenir des avantages des activités de l'autre entité, par exemple en permettant à l'autre entité de collaborer avec elle dans le cadre d'une entité économique en vue de la poursuite de ses objectifs. Cela aura pour effet d'exclure des définitions d'« entité contrôlante » et d'« entité contrôlée » les relations qui ne s'étendent pas, par exemple, au-delà de celle qui existe entre un liquidateur et l'entité liquidée, et exclura normalement la relation entre un prêteur et un emprunteur. De même, un administrateur de fiducie dont la relation avec celle-ci ne s'étend pas au-delà des obligations normales d'un administrateur ne sera pas considéré comme exerçant le contrôle de la fiducie dans le cadre de la présente Norme.

Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique

37. Les États et leurs organismes publics ont le pouvoir de réglementer le comportement de nombreuses entités en faisant usage de leurs pouvoirs régaliens ou législatifs. Le pouvoir réglementaire et la capacité d'influence de la commande publique ne constituent pas un contrôle pour les besoins de l'information financière. Afin de garantir que les états financiers des entités du secteur public ne comprennent que les ressources qu'elles contrôlent et dont elles peuvent obtenir des avantages, le sens du « contrôle » dans le cadre de la présente Norme ne s'étend pas:
- (a) à la capacité du pouvoir législatif d'établir le cadre réglementaire dans lequel les entités opèrent et d'imposer des conditions ou des sanctions à leurs activités. Un tel pouvoir n'équivaut pas au contrôle d'une entité du secteur public sur les actifs déployés par ces entités. À titre d'exemple, un organisme de contrôle de la pollution peut avoir le pouvoir de fermer les activités d'entités qui ne se conforment pas à la réglementation relative à la protection de l'environnement. Toutefois,

ce pouvoir ne constitue pas un contrôle car l'organisme de contrôle de la pollution n'a qu'un pouvoir de réglementation; ou

- (b) aux entités qui sont économiquement dépendantes d'une entité du secteur public. Ainsi, lorsqu'une entité reste libre d'accepter ou non un financement émanant d'une entité du secteur public ou de faire ou non affaire avec une entité du secteur public, elle détient le pouvoir ultime de diriger ses propres politiques financières et opérationnelles et n'est donc pas contrôlée par cette entité du secteur public. À titre d'exemple, un ministère peut être en mesure d'influencer les politiques financières et opérationnelles d'une entité qui dépend de lui pour son financement (comme une association caritative) ou d'une entité à but lucratif qui dépend, du point de vue économique, des affaires que lui apporte le ministère. En conséquence, le ministère possède un certain pouvoir en sa qualité d'acheteur, mais n'a pas le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité.

Déterminer l'existence du contrôle pour les besoins de l'information financière

- 38. Les entités du secteur public peuvent créer d'autres entités pour atteindre certains de leurs objectifs. Dans certains cas, il peut apparaître clairement qu'une entité est contrôlée et qu'elle doit donc être consolidée. Dans d'autres cas, cela peut ne pas être aussi clair. Les paragraphes 39 et 40 proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.
- 39. À l'examen de la relation entre deux entités, le contrôle est présumé exister lorsque sont réunies au moins l'une des conditions suivantes relatives au pouvoir et l'une des conditions suivantes relatives aux avantages, sauf s'il apparaît clairement que le contrôle est détenu par une autre entité.

Conditions relatives au pouvoir

- (a) L'entité détient, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, la majorité des droits de vote de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir, soit conféré par la réglementation soit exercé dans les limites de celle-ci, de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'autre entité est exercé par ce conseil ou cet organe.
- (c) L'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes susceptibles d'être exprimés lors d'une assemblée générale de l'autre entité, ou de régir la manière dont ils seront exprimés.
- (d) L'entité a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction

équivalent, si le contrôle de l'autre entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

Conditions relatives aux avantages

- (a) L'entité a le pouvoir de dissoudre l'autre entité et d'obtenir une part significative des avantages économiques résiduels ou d'assumer des obligations significatives. Par exemple, la condition relative aux avantages pourrait être satisfaite si une entité était responsable du passif résiduel d'une autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir d'obtenir des distributions d'actifs de l'autre entité, et/ou peut être responsable de certaines obligations de l'autre entité.

40. Lorsque l'une ou plusieurs des conditions mentionnées au paragraphe 39 n'existe pas, les facteurs suivants sont susceptibles, individuellement ou collectivement, d'indiquer l'existence du contrôle.

Indicateurs relatifs au pouvoir

- (a) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto, d'annuler ou de modifier les décisions de l'organe de direction de l'autre entité.
- (c) L'entité a la capacité d'approuver l'embauche, le redéploiement et le licenciement des principaux dirigeants de l'autre entité.
- (d) Le mandat de l'autre entité est établi et limité par la réglementation.
- (e) L'entité détient une « action spécifique »¹ (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

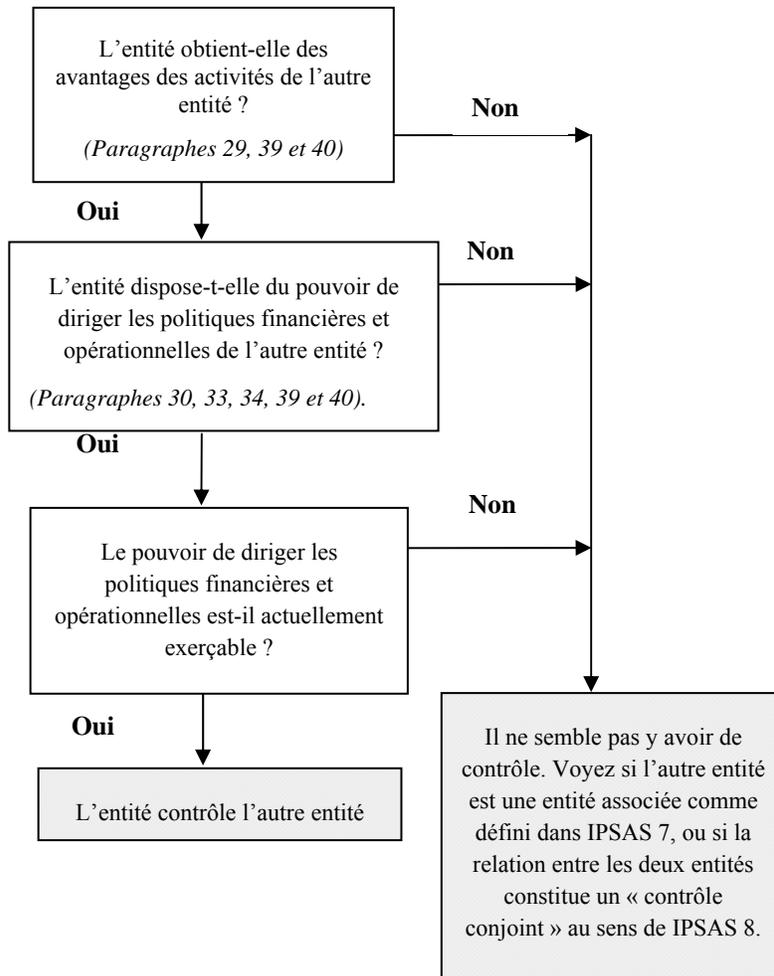
Indicateurs relatifs aux avantages

- (a) L'entité est titulaire d'un droit de propriété direct ou indirect sur l'actif net/situation nette de l'autre entité, assorti d'un droit d'accès continu à cet actif net/situation nette.
- (b) L'entité a droit à une part importante de l'actif net/situation nette de l'autre entité en cas de liquidation ou de distribution autre qu'une liquidation.

¹ L'expression « action spécifique » fait référence à une catégorie d'actions qui confère à son détenteur des pouvoirs ou droits spécifiés qui excèdent ceux généralement associés à la propriété du détenteur dans la participation ou dans la représentation à l'organe de direction.

- (c) L'entité est en mesure de contraindre l'autre entité à coopérer avec elle pour atteindre ses objectifs.
 - (d) L'entité est exposée au comblement du passif résiduel de l'autre entité.
41. Le diagramme suivant indique les étapes de base qui participent à l'établissement du contrôle sur une autre entité. Il doit être lu en parallèle avec les paragraphes 28 à 40.

Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière



42. Une société contrôlante perd le contrôle quand elle perd, pour une entité contrôlée, le pouvoir d'en diriger les politiques financières et opérationnelles en vue de l'obtention des avantages dégagés par ses activités. La perte de contrôle peut coïncider ou non avec un changement dans le niveau absolu ou relatif de participation. Elle peut survenir, par exemple, lorsqu'une entité contrôlée passe sous le contrôle d'un autre gouvernement, d'un tribunal, d'un administrateur judiciaire ou d'une autorité de réglementation. Elle peut également survenir à la suite d'un accord contractuel ou bien, un État étranger peut, par exemple, placer sous séquestre les actifs opérationnels d'une entité contrôlée étrangère afin que l'entité contrôlante perde le pouvoir d'en diriger les politiques opérationnelles. Dans ce cas, il est peu probable qu'un contrôle existe.

Procédures de consolidation

43. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées sont combinés, ligne par ligne, en additionnant les postes semblables d'actifs, de passifs, d'actifs nets / situations nettes, de produits et de charges. Pour que les états financiers consolidés présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique, les étapes suivantes sont alors entreprises:
- (a) la valeur comptable de la participation de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et la quote-part de l'entité contrôlante dans l'actif net / situation nette de chaque entité contrôlée sont éliminées (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur le traitement du goodwill en résultant);
 - (b) les intérêts minoritaires dans le solde des entités contrôlées consolidées pour la période de reporting sont identifiés; et
 - (c) les intérêts minoritaires dans l'actif net / situation nette des entités contrôlées consolidées sont identifiés séparément de l'actif net / situation nette de l'entité contrôlée. Les intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette comprennent:
 - (i) le montant de ces intérêts minoritaires à la date du regroupement d'origine (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur le calcul de ce montant); et
 - (ii) la part des minoritaires dans les variations de l'actif net / situation nette depuis la date du regroupement.
44. Lorsque des droits de vote potentiels existent, les quotes-parts du solde ou de variations de l'actif net / situation nette attribuées à l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires sont déterminées sur la base des pourcentages de

participation actuels et ne reflètent pas l'exercice ou la conversion possibles des droits de vote potentiels.

45. **Les soldes, transactions, produits et charges entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés;**
46. Les soldes et opérations entre entités au sein de la même entité économique, et notamment les produits des ventes et des transferts, les produits comptabilisés à la suite d'une affectation ou autre autorisation budgétaire, les charges et les dividendes, ou les distributions similaires, sont intégralement éliminés. Les soldes découlant des transactions réalisées au sein de l'entité économique et comptabilisés dans les actifs 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. La norme comptable nationale ou internationale relative aux impôts correspondante fournit des commentaires sur la comptabilisation des différences temporaires qui naissent de l'élimination des excédents et déficits résultant d'opérations au sein de l'entité économique.
47. **Les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées, utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être établis à la même date de reporting. Lorsque les dates de reporting de l'entité contrôlante et d'une entité contrôlée sont différentes, l'entité contrôlée prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que les états financiers de l'entité contrôlante, à moins que cela ne soit impraticable.**
48. **Quand, selon le paragraphe 47, les états financiers d'une entité contrôlée utilisés pour la préparation des états financiers consolidés sont établis à une date de reporting différente de celle de l'entité contrôlante, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte l'effet des événements ou transactions significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de l'entité contrôlante. En aucun cas l'écart entre la date de reporting de l'entreprise contrôlée et celle de l'entité contrôlante ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et toute différence entre les dates de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.**
49. **Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.**
50. Si une entité de l'entité économique utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

51. Les produits et les charges d'une entité contrôlée sont inclus dans les états financiers consolidés à partir de la date d'acquisition (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur la signification de la date d'acquisition). Les produits et les charges d'une entité contrôlée sont inclus dans les états financiers consolidés jusqu'à la date à laquelle l'entité contrôlante cesse d'avoir le contrôle de l'entité contrôlée. La différence entre les produits de la cession de l'entité contrôlée et sa valeur comptable à la date de cession, y compris le montant cumulé des différences de conversion afférentes à l'entité contrôlée comptabilisé en actif net / situation nette selon IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » est comptabilisée dans l'état consolidé de la performance financière comme le résultat de cession de l'entité contrôlée.
52. A compter de la date à laquelle une entité cesse d'être une entité contrôlée et sous réserve qu'elle cesse d'être une entreprise associée selon les termes de IPSAS 7 ou une entité contrôlée conjointement selon les termes de IPSAS 8, elle doit être comptabilisée en tant qu'instrument financier. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments financiers.
53. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle l'entité cesse d'être une entité contrôlée doit être considérée comme le coût lors de l'évaluation initiale d'un instrument financier.
54. **Les intérêts minoritaires doivent être présentés dans l'état consolidé de la situation financière parmi l'actif net / situation nette, séparément de l'actif net / situation nette de l'entité contrôlante. Les intérêts minoritaires dans le solde de l'entité économique doivent également être présentés séparément.**
55. Le solde est attribué à l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires. Puisqu'il s'agit de deux postes de l'actif net / situation nette, le montant attribué aux intérêts minoritaires ne constitue pas un revenu ou une charge.
56. Les pertes revenant aux minoritaires dans une entité contrôlée consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette de l'entité contrôlée. Cet excédent et toutes les pertes futures relatives aux minoritaires sont imputés aux intérêts majoritaires sauf si les minoritaires ont une obligation irrévocable de compenser les pertes par un investissement complémentaire et ont la capacité de le faire. Si l'entité contrôlée dégage par la suite des excédents, ceux-ci sont attribués aux intérêts majoritaires jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été couverte.
57. Si une entité contrôlée a des actions préférentielles cumulatives en circulation détenues par des intérêts minoritaires et classées en actif net / situation nette, la

société contrôlante calcule sa quote-part du solde après ajustements pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ceux-ci aient été décidés ou non.

Comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels

58. **Lorsque des états financiers individuels sont établis, les participations dans des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées doivent être comptabilisées:**

- (a) **en utilisant la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 7;**
- (b) **soit au coût,**
- (c) **comme des instruments financiers.**

La même méthode comptable doit être appliquée à chaque catégorie de participations.

59. La présente Norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public. Les paragraphes 58 et 60 à 64 s'appliquent lorsqu'une entité établit des états financiers individuels conformes aux Normes comptables internationales du secteur public. L'entité produit également des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public conformément au paragraphe 15, à moins que l'exemption prévue au paragraphe 16 ne s'applique.

60. **Les entités contrôlées et les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées comptabilisées comme instruments financiers dans les états financiers consolidés doivent être comptabilisées de la même manière que dans les états financiers individuels d'un investisseur.**

61. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments financiers.

Présentation

62. **Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés:**

- (a) **une liste des entités contrôlées significatives;**
- (b) **l'indication qu'une entité contrôlée n'est pas consolidée selon le paragraphe 21;**
- (c) **les informations financières résumées des entreprises contrôlées, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas consolidées, et**

- incluant les montants du total de l'actif, du passif, du chiffre d'affaires et du solde;**
- (d) **le nom de toute entité contrôlée dans laquelle l'entité contrôlante détient une part d'intérêt et/ou des droits de vote inférieurs ou égaux à 50 %, accompagné d'une explication du mode de contrôle;**
 - (e) **les raisons pour lesquelles la détention de plus de 50 % des droits de vote réels ou potentiels de l'entité détenue ne constitue pas un contrôle;**
 - (f) **la date de reporting des états financiers d'une entité contrôlée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés et qu'ils sont établis à une date de reporting ou pour une période différente de celle de l'entité contrôlante, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting ou de périodes différentes; et**
 - (g) **la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des entités contrôlées à transférer des fonds à l'entité contrôlante sous la forme de dividendes en numéraire, ou des distributions similaires, ou à rembourser des prêts ou avances.**
63. **Lorsque des états financiers individuels sont établis pour une entité contrôlante qui, selon le paragraphe 16, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, ces états financiers individuels doivent indiquer:**
- (a) **le fait que les états financiers sont des états financiers individuels; que l'exemption de consolidation a été utilisée; le nom de l'entité dont les états financiers consolidés respectant les Normes comptables internationales du secteur public ont été mis à la disposition du public et le pays de domiciliation de l'entité (lorsqu'il est différent de celui de l'entité contrôlante); et l'adresse à laquelle des états financiers consolidés peuvent être obtenus;**
 - (b) **une liste des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées significatives, comprenant le nom, le pays de domiciliation (lorsque celui-ci diffère de celui de l'entité contrôlante), la quote-part d'intérêt dans le capital et, lorsque cet intérêt prend la forme d'actions, la quote-part des droits de vote détenus (uniquement si elle diffère de la part d'intérêt proportionnelle dans le capital);**
 - (c) **une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités énumérées selon le paragraphe (b).**
64. **Lorsqu'une entité contrôlante (autre qu'une entité contrôlante concernée par le paragraphe 63), un coentrepreneur détenant une participation dans**

une entité contrôlée conjointement ou un investisseur dans une entreprise associée prépare des états financiers individuels, ceux-ci doivent indiquer:

- (a) **le fait que les états financiers sont des états financiers individuels et les raisons pour lesquelles ces états financiers sont présentés, en l'absence d'obligation découlant de la loi, de la législation ou d'une autre autorité;**
- (b) **une liste des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées significatives, comprenant le nom, le pays de domiciliation de l'entité opère (lorsque celui-ci diffère de celui de l'entité contrôlante), la quote-part d'intérêt dans le capital et, lorsque cet intérêt prend la forme d'actions, la quote-part des droits de vote détenus (uniquement si elle diffère de la part d'intérêt proportionnelle dans le capital);**
- (c) **une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités énumérées selon le paragraphe (b);**

et doivent identifier les états financiers préparés selon le paragraphe 15 de la présente Norme, de IPSAS 7 et de IPSAS 8, auxquels ils se rapportent.

Dispositions transitoires

- 65. **Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 45 relatives à l'élimination des soldes et des opérations entre entités appartenant à la même entité économique pour les périodes ouvertes dans les trois années suivant la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public.**
- 66. Les entités contrôlantes adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois selon les Normes comptables internationales du secteur public peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées entre lesquelles intervient un nombre important d'opérations. En conséquence, il peut être difficile d'identifier certains soldes et opérations qui doivent être éliminés aux fins de la préparation des états financiers consolidés de l'entité économique. Pour cette raison, le paragraphe 65 prévoit des assouplissements dans l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations entre entités appartenant à la même entité économique.
- 67. **Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 65, elles doivent indiquer le fait que les soldes et opérations intervenant entre des entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.**
- 68. Les dispositions transitoires de IPSAS 6 (2000) fournissent aux entités une période maximum de trois ans pour éliminer intégralement les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique, à partir de la date

de la première application. Les entités ayant auparavant appliqué IPSAS 6 (2000) peuvent continuer à tirer profit de cette période transitoire de trois ans à compter de la date de la première application de IPSAS 6 (2000).

Date d'entrée en vigueur

69. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
70. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 6 (2000)

71. La présente Norme annule et remplace IPSAS 6, « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées », publiée en 2000.

Annexe**Amendements d'autres IPSAS**

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présents amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

- A1. Dans les Normes comptables internationales du secteur public applicables au 1^{er} janvier 2008, les références à la version actuelle de IPSAS 6, « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » remplacent celles contenues dans IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels ».
- A2. Le paragraphe suivant est ajouté au paragraphe 4 (f) de IPSAS 15, « Instruments financiers: Informations à fournir et présentation »:

Toutefois, les entités doivent appliquer la présente Norme aux participations dans des sociétés contrôlées, des entreprises associées ou des coentreprises qui, selon IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8, sont comptabilisées comme un instrument financier. Dans ces cas, les entités devront appliquer les dispositions en matière d'informations à fournir contenues dans IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8, en plus de celles contenues dans la présente Norme.

Guide d'application – Examen des droits de vote potentiels

Guide d'application de IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels », de IPSAS 7, « Participations dans des entreprises associées » et de IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises ».

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8 mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

- IG1 La plupart des entités du secteur public n'émettent pas d'instruments financiers liés à des droits de vote potentiels. Cependant, ces derniers peuvent être émis par des entreprises publiques. Par conséquent, une entreprise publique ou une autre entité du secteur public peut détenir des droits de vote potentiels d'entreprises publiques.
- IG2. Les paragraphes 33, 34 et 44 de IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels » et les paragraphes 14 et 15 de IPSAS 7, « Participations dans des entreprises associées » imposent à une entité d'examiner l'existence et l'effet de tous les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles. Ils imposent également d'examiner tous les faits et circonstances affectant les droits de vote potentiels, à l'exception de l'intention de la direction et de la capacité financière d'exercer ou de convertir les droits de vote potentiels. Dans la mesure où la définition du contrôle conjoint du paragraphe 6 de IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises » dépend de la définition du contrôle, et où la présente Norme renvoie à IPSAS 7 pour l'application de la méthode de la mise en équivalence, ce guide s'applique aussi à IPSAS 8.

Guide d'application

- IG3. Le paragraphe 7 de IPSAS 6 définit le contrôle comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. Le paragraphe 7 de IPSAS 7 définit l'influence notable comme le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Le paragraphe 6 de IPSAS 8 définit le contrôle conjoint comme le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité. Dans ces contextes, le pouvoir fait référence à la capacité de faire ou d'exécuter quelque chose. En conséquence, une entreprise détient le contrôle ou exerce un contrôle conjoint ou une influence notable lorsqu'elle a actuellement la capacité d'exercer ce pouvoir, que cette capacité soit effectivement exercée ou non. Des droits de vote potentiels actuellement exerçables ou convertibles confèrent à l'entité qui les détient cette capacité. La capacité d'exercer le pouvoir n'existe pas lorsque les droits de vote potentiels n'ont pas de substance économique (par exemple, lorsque le prix d'exercice est fixé d'une manière telle qu'il exclut la possibilité d'exercice ou de conversion dans tout

scénario réalisable). En conséquence, les droits de vote potentiels sont pris en compte lorsqu'ils confèrent, en substance, la capacité d'exercer le pouvoir.

- IG4. Le contrôle et l'influence notable naissent également dans les circonstances décrites respectivement dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, qui prennent en compte le caractère relatif de la propriété des droits de vote. IPSAS 8 dépend de IPSAS 6 et de IPSAS 7 et les références à IPSAS 6 et à IPSAS 7 à partir de ce point doivent être lues comme s'appliquant à IPSAS 8. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que le contrôle conjoint implique le partage contractuel du contrôle et que cet aspect contractuel sera vraisemblablement le critère déterminant. Des droits de vote potentiels, tels que des options d'achat d'actions et des titres d'emprunt convertibles, peuvent modifier le pouvoir de contrôle d'une entité sur une autre entité car si les droits de vote potentiels sont exercés ou convertis, la part relative des actions ordinaires assorties d'un droit de vote change. En conséquence, l'existence d'un contrôle (dont la définition permet à une seule entité d'avoir le contrôle sur une autre entité) et celle d'une influence notable ne sont déterminées qu'après appréciation de tous les facteurs décrits respectivement dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, et après prise en considération de l'existence et de l'impact des droits de vote potentiels. De plus, l'entité examine tous les faits et circonstances qui affectent les droits de vote potentiels, à l'exception de l'intention de la direction et de la capacité financière d'exercer ou de convertir ces droits. L'intention de la direction n'affecte pas l'existence du pouvoir et il est difficile d'apprécier la capacité financière d'une entité à exercer ou à convertir ces droits.
- IG5. Après avoir tenu compte des droits de vote potentiels qu'elle peut actuellement exercer ou convertir, une entité peut conclure initialement qu'elle contrôle ou qu'elle exerce une influence notable sur une autre entité. Toutefois, l'entité peut ne pas contrôler ou exercer une influence notable sur une autre entité lorsque des droits de vote potentiels détenus par des tiers sont aussi actuellement exerçables ou convertibles. En conséquence, lorsqu'elle détermine si elle contrôle ou si elle exerce une influence notable sur une autre entité, une entité considère tous les droits de vote potentiels détenus par elle-même et par des tiers, droits qui sont actuellement exerçables ou convertibles. Elle considère, par exemple, toutes les options d'achat d'actions, qu'elles soient détenues par l'entité ou par un tiers. En outre, la définition du contrôle dans le paragraphe 7 de IPSAS 6 ne permet qu'à une seule entité d'avoir le contrôle d'une autre entité. En conséquence, lorsque deux entités ou plus détiennent chacune une part significative des droits de vote, tant effectifs que potentiels, les facteurs indiqués dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont réexaminés pour déterminer quelle entité détient le contrôle.
- IG6. La répartition effectuée entre l'entité contrôlante et les intérêts minoritaires dans la préparation des états financiers consolidés selon IPSAS 6 et la

proportion allouée à l'investisseur, qui comptabilise sa participation par la méthode de la mise en équivalence selon IPSAS 7, sont déterminées uniquement sur la base des parts d'intérêt effectivement détenues. La proportion allouée est déterminée en tenant compte des droits de vote potentiels et autres instruments dérivés qui, en substance, lui donnent actuellement accès aux avantages économiques associés à une part d'intérêt.

- IG7. Dans certaines circonstances, une entité a, en substance, un droit de propriété actuel résultant d'une transaction lui permettant de bénéficier des avantages économiques ou du potentiel de service associés à une part d'intérêt. Dans ce cas, la proportion affectée à l'entité est déterminée en tenant compte de l'exercice éventuel des droits de vote potentiels et autres instruments dérivés qui lui permettent de bénéficier actuellement des avantages économiques.
- IG8. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments financiers. Cependant, elle ne s'applique pas aux participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des entités sous contrôle conjoint qui sont consolidées ou comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence, selon respectivement IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8. Lorsque des instruments contenant des droits de vote potentiels donnent en substance accès aux avantages économiques ou au potentiel de service associés à une part d'intérêt, et si l'investissement est comptabilisé suivant une des méthodes mentionnées ci-dessus, les instruments ne sont pas soumis aux dispositions de la norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers correspondante. Dans tous les autres cas, la norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments contenant des droits de vote potentiels.

Exemples d'application

- IG9. Les dix exemples ci-après illustrent chacun un aspect du droit de vote potentiel. Pour appliquer IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8, une entité prend en considération tous les aspects. L'existence d'un contrôle, d'une influence notable et d'un contrôle conjoint ne peut être déterminée qu'après appréciation des autres facteurs décrits dans IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8. Pour ces exemples, toutefois, ces autres facteurs sont présumés ne pas avoir d'impact, bien qu'ils puissent en avoir s'ils sont pris en compte.

Exemple 1A: Options « hors de la monnaie »

Les entités A et B détiennent respectivement 80 % et 20 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales d'actionnaires de l'entité C. L'entité A vend la moitié de sa participation à l'entité D et

achète à cette dernière, avec une prime par rapport au prix de marché de l'émission, des options d'achat exerçables à tout moment qui, si elles étaient exercées, donneraient à l'entité A sa part d'intérêt initiale de 80 % et les droits de vote correspondants.

Bien que les options soient hors du cours, elles sont actuellement exerçables et donnent à l'entité A le pouvoir de continuer à fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité C, car l'entité A pourrait actuellement exercer ses options. L'existence des droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité C.

Exemple 1B: Droit d'acheter avec une prime par rapport à la juste valeur

Les municipalités de Dunelm et d'Eboracum détiennent respectivement 80 % et 20 % du Dunelm-Eboracum General Hospital, une entité du secteur public constituée par statuts. L'hôpital est géré par un conseil composé de dix administrateurs, désignés par les municipalités proportionnellement aux parts d'intérêt qu'ils détiennent dans l'hôpital. Les statuts permettent à l'une ou l'autre des municipalités de vendre une partie ou la totalité de ses parts d'intérêt dans l'hôpital à une autre municipalité de la région. Si Dunelm décide de vendre 50 % de sa participation à la municipalité de Formio, le contrat de vente donne à Dunelm le droit de racheter les participations que Formio détient dans l'hôpital à hauteur d'un montant égal à 115 % de la juste valeur des parts d'intérêt déterminée par un évaluateur indépendant. Ce droit peut être exercé à tout moment, et s'il est exercé, il donne à Dunelm sa participation d'origine, égale à 80 %, ainsi que le droit de désigner des administrateurs.

Bien que le droit de racheter la part d'intérêt vendue à Formio impliquerait le versement d'une prime supérieure à la juste valeur, le droit est présentement exerçable et confère à Dunelm le pouvoir de continuer à définir les politiques financières et opérationnelles du Dunelm-Eboracum General Hospital, en raison de la possibilité actuelle de Dunelm d'exercer son droit de rachat de la participation de Formio. L'existence du droit potentiel de désigner des administrateurs, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que la municipalité de Dunelm contrôle le Dunelm-Eboracum General Hospital.

Exemple 2A: Possibilité d'exercice ou de conversion

Les entités A, B et C détiennent respectivement 40 %, 30 % et 30 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité D. L'entité A détient également des options d'achat exerçables à tout moment à la juste valeur des actions sous-jacentes, qui si elles étaient exercées, lui donneraient 20 % de droits de vote supplémentaires dans l'entité D, et réduiraient à 20 % la participation respective de l'entité B et

de l'entité C. Si elle lève les options, l'entité A détiendra le contrôle sur plus de la moitié des droits de vote. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D.

Exemple 2B: Possibilité d'exercice des droits

Le gouvernement fédéral d'Arandis, en accord avec les gouvernements nationaux de Brescia et Modène, administre l'Université de Pola-Iluro. L'université de Pola-Iluro se situe à proximité des villes de Pola, Brescia et Iluro, Modène, situées à proximité les unes des autres, sur la frontière entre les deux états. La législation fédérale qui institue l'Université de Pola-Iluro stipule que le ministère fédéral de l'éducation a le droit de désigner quatre des dix gouverneurs qui gèrent l'université. Les ministres de l'Éducation des régions de Brescia et Modène ont le droit de désigner trois gouverneurs chacun. La législation stipule également que le gouvernement fédéral détient 40 % de l'actif net de l'université, les gouvernements nationaux disposant de 30 % chacun. La législation fédérale confère au ministre fédéral de l'éducation le droit d'acquérir 20 % de parts supplémentaires dans l'actif net de l'université, ainsi que le droit de désigner deux gouverneurs supplémentaires. Ce droit est exerçable à tout moment, à la discrétion du ministre fédéral. Cela requiert du gouvernement fédéral qu'il verse à chaque gouvernement national la juste valeur des actifs nets de l'université acquise. Si le gouvernement fédéral exerçait son droit, il détiendrait 60 % de l'actif net de l'université, et disposerait du droit de désigner six des dix gouverneurs. Ceci permettrait de réduire la part des gouvernements nationaux à 20 % chacun, qui n'auraient le droit que de désigner deux gouverneurs chacun.

L'existence d'un droit potentiel de désigner la majorité des gouverneurs de l'université, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que le gouvernement fédéral d'Arandis contrôle l'université de Pola-Iluro.

Exemple 3A: Autres droits ayant la faculté d'accroître le pouvoir de vote d'une entité ou de réduire le pouvoir de vote d'une autre entité.

Les entités A, B et C détiennent respectivement 25 %, 35 % et 40 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales d'actionnaires de l'entité D. Les entités B et C détiennent également des bons de souscription d'actions qui sont exerçables à tout moment à un prix fixé et confèrent des droits de vote potentiels. L'entité A détient une option d'achat lui permettant à tout moment d'acheter ces bons de souscription d'action pour un montant symbolique. Si l'option d'achat est exercée, l'entité A aurait la possibilité de porter sa part d'intérêt dans l'entité D, et par conséquent ses droits de vote, à 51 % (et de diluer la part d'intérêt de l'entité B à 23 % et la part d'intérêt de l'entité C à 26 %).

Bien que l'entité A ne détienne pas les bons de souscription d'actions, ils sont pris en compte dans l'appréciation du contrôle car ils sont actuellement exerçables par les entités B et C. Normalement, si une action (par exemple un rachat ou l'exercice d'un autre droit) est nécessaire avant qu'une entité ne devienne propriétaire d'un droit de vote potentiel, le droit de vote potentiel n'est pas considéré comme étant détenu par l'entité. Toutefois, les bons de souscription d'actions sont, en substance, détenus par l'entité A, car les termes de l'option d'achat sont destinés à assurer la position de l'entité A. La combinaison de l'option d'achat et des bons de souscription d'actions donne à l'entité A le pouvoir de fixer les politiques opérationnelle et financière de l'entité D, car l'entité A pourrait actuellement exercer l'option et les bons de souscription d'actions. Les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont également pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D, et non pas l'entité B ou l'entité C.

Exemple 3B: Autres droits ayant la faculté d'accroître le pouvoir de vote d'une entité ou de réduire le pouvoir de vote d'une autre entité

Les villes de Chester, Oxford et Exeter détiennent respectivement 25 %, 35 % et 40 % de la Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, une entité du secteur public constituée par statuts. Les statuts accordent aux municipalités des droits de vote dans la gestion de l'Organisme et un droit de recevoir l'électricité générée par l'Organisme. Les droits de vote et l'accès à l'électricité sont proportionnels à leur part d'intérêt dans l'Organisme. Les statuts confèrent à Oxford et Exeter le droit d'augmenter chacun leur part d'intérêt (et, par conséquent, leurs droits de vote) dans l'Organisme de 10 % à tout moment, à un prix commercial convenu entre les trois municipalités. Les statuts donnent également à Chester le droit d'acquérir d'Oxford 15 % de part d'intérêt dans l'Organisme et 20 % d'Exeter, à tout moment, à un coût symbolique. Si Chester exerçait son droit, elle devrait augmenter à 60 % sa part d'intérêt, et par conséquent, ses droits de vote, dans la Deva-Oxonia-Isca Electric Generating Authority. Ceci permettrait de diluer la part d'intérêt d'Oxford à 20 % et celle d'Exeter à 20 %.

Bien que les statuts permettent à Oxford et à Exeter d'augmenter la proportion de leur part d'intérêt, le droit global dont dispose Chester d'acquérir un intérêt majoritaire dans l'Organisme à un coût symbolique défini dans les statuts est destiné, en substance, à assurer la position de Chester. Le droit dont dispose Chester lui permet de définir les politiques opérationnelles et financières de la Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, parce qu'elle pourrait exercer son droit d'augmenter sa part d'intérêt et par conséquent ses droits de vote, à tout moment. Les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont également pris en compte, et il est établi que Chester contrôle la Deva-Oxonia-Isca Electricitu generating authority, et non pas Oxford ou Exeter.

Exemple 4A: Intention de la direction

Les entités A, B et C détiennent chacune 33,33 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité D. Chacune des entités A, B et C est en droit de nommer deux administrateurs pour siéger au conseil de l'entité D. L'entité A possède également des options d'achat exerçables à un prix fixe à tout moment, qui, si elles étaient exercées, lui donneraient tous les droits de vote dans l'entité D. La direction de l'entité A n'a pas l'intention d'exercer les options d'achat, même si les entités B et C ne votent pas dans le même sens que l'entité A. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D. L'intention de la direction de l'entité A n'influe pas sur cette appréciation.

Exemple 4B: Intention de la direction

Les villes de Tolosa, Lutetia et Massilia possèdent chacune 33,33 % de la TLM Water Commission, une entité du secteur public constituée par statut chargée de la distribution de l'eau potable dans les villes de Tolosa, Lutetia et Massilia et d'autres villes et villages environnants. Les statuts confèrent à chaque ville un vote égal dans la direction de la Commission, ainsi qu'un droit de désigner deux Commissaires chacune. Les Commissaires gèrent la Commission pour le compte des municipalités. Les statuts donnent également à la ville de Tolosa le droit d'acquérir la part d'intérêt de Lutetia et Massilia à un prix fixe, droit exerçable à tout moment par le Maire de Tolosa. Si elle exerçait ce droit, Tolosa gérerait à elle seule la Commission ainsi que le droit de désigner l'ensemble des Commissaires. Le Maire de Tolosa n'a pas l'intention d'exercer son droit d'acquérir la totalité des parts d'intérêt dans la Commission, même si les Commissaires désignés par Lutetia et Massilia votent contre ceux désignés par Tolosa. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que Tolosa contrôle la TLM Water Commission. L'intention du Maire de Tolosa n'influe pas sur cette appréciation.

Exemple 5A: Capacité financière

Les entités A et B possèdent respectivement 55 % et 45 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité C. L'entité B détient également des instruments d'emprunt convertibles en actions ordinaires de l'entité C. L'emprunt peut être converti à tout moment à un prix important, comparé à l'actif net de l'entité B, et sa conversion imposerait à l'entité B d'emprunter des fonds supplémentaires pour effectuer le paiement. Si elle convertissait ces instruments, l'entité B détiendrait 70 % des droits de vote et la part d'intérêt de l'entité A serait ramenée à 30 %.

Bien que les instruments d'emprunt soient convertibles à un prix substantiel, ils sont actuellement convertibles et le mécanisme de conversion donne à l'entité B le pouvoir de fixer les politiques opérationnelles ou financières de l'entité C. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6, sont pris en compte, et il est établi que l'entité B, et non l'entité A, contrôle l'entité C. La capacité financière de l'entité B à payer le prix de conversion n'influe pas sur l'appréciation.

Exemple 5B: Capacité financière

Les villes de Melina et Newton détiennent respectivement 55 % et 45 % des parts d'intérêt assorties de droits de vote dans la MN Broadcasting Authority, une entité du secteur public constituée par statuts proposant des services de radio et télédiffusion à destination des régions. Les statuts donnent à la ville de Newton la possibilité d'acheter à la ville de Melina, à tout moment, 25 % de parts d'intérêt supplémentaires dans la MN Broadcasting Authority à un prix substantiel, comparé à l'actif net de la ville de Newton. S'il est exercé, ce droit exigerait de la ville de Newton qu'elle emprunte des fonds supplémentaires pour réaliser le paiement. Si elle exerçait ce droit, la ville de Newton détiendrait 70 % des droits de vote et la part d'intérêt de la ville de Melina serait ramenée à 30 %.

Bien que l'option soit exerçable à un prix substantiel, elle est actuellement exerçable et le mécanisme d'exercice donne à la ville de Newton le pouvoir de fixer les politiques opérationnelles et financières de la MN Broadcasting Authority. L'existence des droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que la ville de Newton, non la ville de Melina, contrôle la MN Broadcasting Authority. La capacité financière de la ville de Newton à payer le prix d'exercice n'influe pas sur l'appréciation.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante des Normes comptables internationales du secteur public proposées. Elle indique uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour s'écarter des dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.

Contexte

- BC1. Le programme de convergence des Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASB) est un élément important du calendrier de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.
- BC2. Les Normes comptables internationales du secteur public relatives à la comptabilité d'exercice objet de la convergence avec les IFRS conservent les obligations, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public pour un écart. Un écart par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les exigences ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsqu'une inclusion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec l'IFRS » figurant dans chaque IPSAS.
- BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage sur les amendements proposés aux 13 Normes comptables internationales (IASs)¹ dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.
- BC4. IPSAS 6, publiée en mai 2000, était basée sur IAS 27 (reformatée en 1994), « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » qui a fait l'objet d'une nouvelle publication en décembre 2003. Fin 2003,

¹ Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par l'organisme prédecesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee. Les Normes publiées par l'IASB sont intitulées Normes internationales d'information financière (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme intégrant les normes internationales d'information financière, les normes comptables internationales et les Interprétations des normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé, plutôt que modifié, les normes comptables internationales, auquel cas l'ancien numéro de la norme comptable internationale demeure.

l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC),² a lancé un Projet d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS avec les normes comptables internationales publiées en décembre 2003, lorsque cela était approprié.

- BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 27 améliorée et a généralement accepté les raisons de l'IASB pour réviser l'IAS et les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du *Service de souscription global* de l'IASB peuvent visionner les Bases des Conclusions sur le site Internet de l'IASB: www.iasb.org).
- BC6. L'IPSASB s'est écarté des dispositions de la norme comptable internationale IAS 27 dans le sens où il a décidé de retenir la méthode de mise en équivalence comme méthode de comptabilisation des entités contrôlées dans les états financiers individuels des entités contrôlantes. L'IPSASB est conscient que les positions concernant ce traitement connaissent une grande évolution et qu'il n'est pas encore nécessaire de retirer la méthode de mise en équivalence de la liste des options.
- BC7. IAS 27 a été amendée sur la base des normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. IPSAS 6 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des Normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des exigences contenues dans ces Normes internationales d'information financière pour les entités du secteur public.

² Le PSC est devenu IPSASB lorsque le conseil de l'IFAC a modifié le mandat du PSC pour devenir un organisme de normalisation indépendant, en novembre 2004.

Tableau de concordance

Ce tableau montre la manière dont le contenu de la version modifiée de IPSAS 6 et ceux de la version actuelle correspondent. Les paragraphes sont considérés comme correspondant s'ils ont le même objet général, bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6
1	1	23	22	45	49
2	3	24	23	46	50
3	Aucun	25	Aucun	47	51
4	4	26	28	48	52
5	5	27	29	49	53
6	6	28	30	50	54
7	2	29	31	51	56
8	7	30	32	52	57
9	12	31	35	53	58
10	13	32	36	54	60
11	14	33	37	55	61
12	Aucun	34	38	56	Aucun
13	Aucun	35	39	57	62
14	Aucun	36	40	58	65
15	15	37	41	59	66
16	16	38	Aucun	60	67
17	Aucun	39	43	61	69
18	17	40	Aucun	62	70
19	Aucun	41	45	Aucun	3
20	18	42	46	Aucun	8
21	20	43	47	Aucun	9
22	21	44	48	Aucun	10

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	11
Aucun	19
Aucun	24
Aucun	25
Aucun	26
Aucun	33

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	34
Aucun	42
Aucun	44
Aucun	55
Aucun	59
Aucun	63

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	64
Aucun	68
Aucun	71

Comparaison avec IAS 27

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 27, « États financiers consolidés et individuels » (2003). Au moment de publier cette norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 6 ne reflète pas les amendements apportés à IAS 27 suite à la publication de la Norme internationale d'information financière IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 6 et IAS 27 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 27 a été intégré à IPSAS 6 pour clarifier l'applicabilité de la disposition normative à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 6 contient des commentaires spécifiques sur l'existence ou non d'un contrôle dans le contexte du secteur public (paragraphe 28-41).
- Dans certains cas, IPSAS 6 utilise une terminologie différente de celle de IAS 27. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière », « état de la situation financière », « actif net / situation nette », « entité économique », « entité contrôlante » et « entité contrôlée » dans IPSAS 6. Les termes équivalents de IAS 27 sont « compte de résultat », « bilan », « capitaux propres », « groupe », « société mère » et « filiale ».
- IPSAS 6 n'utilise pas le terme « produit », qui, dans IAS 27, a un sens plus large que « revenu ».
- IPSAS 6 permet aux entités d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser les entités contrôlées dans les états financiers individuels des sociétés contrôlantes.
- IPSAS 6 exige des entités contrôlantes qu'elles fournissent une liste des entités contrôlées significatives dans les états financiers consolidés (paragraphe 62(a)). IAS 27 n'exige pas la présentation de ces informations. IPSAS 6 comprend une disposition transitoire qui permet aux entités de ne pas éliminer tous les soldes et opérations entre entités appartenant à la même entité économique pour les périodes ouvertes dans les trois années suivant la date de première adoption de la présente Norme (paragraphe 65-68). IAS 27 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.
- IPSAS 6 contient cinq exemples supplémentaires reflétant le contexte du secteur public, dans le guide d'application.