

Les nouvelles normes de consolidation en IFRS

L'IASB a publié en mai 2011 les nouvelles normes IFRS 10, 11 et 12 afférentes respectivement aux états financiers consolidés, aux partenariats et aux informations à fournir concernant les intérêts dans d'autres entités.



Par **Eric Tort**, auteur de "L'essentiel de la consolidation des comptes", Gualino, 2011

IFRS 11 traite des principes d'information financière pour les entités ayant des intérêts dans des partenariats, c'est-à-dire des «entreprises» contrôlées conjointement.

1. IFRS 10 – états financiers consolidés

IFRS 10 vise à définir les principes de présentation et de préparation des états financiers d'une entité (société mère) contrôlant une ou plusieurs autres (filiales) au niveau de l'obligation de consolidation, de la définition et des modalités d'application du principe du contrôle et des exigences comptables (§ 2).

L'obligation de consolidation ne s'applique pas à une «société mère non cotée ou en voie de l'être» qui est filiale d'une autre entité publiant à son niveau des états financiers consolidés en IFRS et dont les actionnaires extérieurs ne s'opposent pas à l'absence d'une telle sous-consolidation (§ 4).

Les trois critères de contrôle concernent cumulativement le pouvoir sur l'entité, l'exposition ou le droit à des rendements variables sur celle-ci et la capacité d'influer sur le montant des rendements (§ 5-7).

Le pouvoir est défini par «des droits effectifs conférant la capacité actuelle de diriger les activités dites pertinentes» (§ 10). Il résulte en principe des droits de vote mais peut aussi provenir d'autres facteurs tels que des accords contractuels (§ 11). En cas de pluralité d'investisseurs, le pouvoir est détenu par celui qui a la capacité de diriger les activités ayant l'incidence la plus importante sur les rendements de l'entité (§ 13). Les autres investisseurs, tels que ceux exerçant une influence notable, peuvent ainsi détenir des droits effectifs leur conférant une capacité uniquement à participer à la direction de ses activités (§ 14). La détention de droits de protection ne constitue pas un droit de contrôle sur l'entité.

Variant en fonction de la performance de l'entité, les rendements peuvent être positifs ou négatifs pour la société mère (§ 15). Les investisseurs n'ayant pas le contrôle peuvent bénéficier d'une part des résultats et distributions (§ 16).

Le troisième critère du contrôle est celui inhérent à la capacité propre de l'investisseur à agir sur les rendements du fait de ses liens avec l'entité (§ 17). En ce sens, un investisseur «mandataire» ne remplira pas ce critère du fait de droits décisionnels délégués (§ 18).

En matière d'exigences comptables, l'utilisation de méthodes comptables uniformes est prescrite pour la présentation des états financiers consolidés (§ 19). Les dates d'entrée et de sortie du périmètre de consolidation correspondent respectivement aux dates de prise et de perte de contrôle (§ 20). Les «intérêts minoritaires» doivent être présentés séparément dans les capitaux propres (§ 22). Les variations de pourcentage d'intérêt sans perte de contrôle sont des transactions portant sur les capitaux propres (§ 23). La perte de contrôle implique la sortie du bilan consolidé de l'entité avec comptabilisation du profit ou de la perte associé(e) et le cas échéant de la participation conservée, à sa juste valeur (§ 25).

2. IFRS 11 – Partenariats

IFRS 11 traite des principes d'information financière pour les entités ayant des intérêts dans des partenariats (§ 1), c'est-à-dire des «entreprises» contrôlées conjointement (§ 4). A cet égard, IFRS 11 définit le contrôle conjoint et prescrit la détermination du type de partenariat en vue d'une comptabilisation différenciée (§ 3). Caractérisé par l'existence d'un accord contractuel entre les parties conférant un contrôle conjoint (§ 5), un partenariat peut revêtir la forme d'une entreprise commune (accord) ou d'une co-entreprise (§ 6).

Le contrôle conjoint est défini par le partage contractuel du contrôle sur une entreprise nécessitant le consentement unanime des parties au niveau des décisions relatives aux activités pertinentes (§ 7). Il doit s'agir d'un contrôle collectif se traduisant par une action de concert entre les parties en matière de gestion des activités ayant une incidence impor-

tante sur les rendements de l'entreprise (§ 8). A défaut de disposer d'un contrôle unilatéral, une partie peut néanmoins «bloquer» le contrôle d'une autre partie (§ 10). Un partenariat peut aussi comprendre des parties n'exerçant aucun contrôle conjoint (§ 11).

Le type de partenariat procède de la distinction entre entreprise commune et co-entreprise selon les droits et obligations des parties dans celle-ci (§ 14-16), en tenant compte de la structure et de la forme juridique de l'entreprise, des termes de l'accord contractuel et des autres faits et circonstances (§ 17).

TYPE DE PARTENARIAT	DROITS ET OBLIGATIONS	PARTIES
Entreprise commune (accord)	Droits sur les actifs et obligations sur les passifs	Co-participants
Co-entreprise (véhicule distinct)	Droits sur l'actif net	Co-entrepreneurs

Ainsi, une co-entreprise est en principe un véhicule distinct ayant une existence autonome de par sa forme juridique et dans lequel les parties ont un droit uniquement sur son actif net. La comptabilisation d'une entreprise commune (accord) s'apparente, d'une certaine manière, à la méthode de l'intégration proportionnelle. Le co-participant comptabilise les actifs, les passifs, les charges et les produits relatifs à ses intérêts dans l'entreprise commune (§ 21). Globalement, ces éléments comprennent les éléments propres aux co-participants et les quotes-parts liées à l'entreprise commune telles que les actifs détenus conjointement (§ 20).

Chez le co-entrepreneur, la comptabilisation d'une co-entreprise suit la méthode de la mise en équivalence conformément à IAS 28 sauf cas d'exemption (§ 24). En l'absence de contrôle conjoint et d'influence notable, la partie se réfère à IFRS 9 pour l'enregistrement de ses intérêts dans la co-entreprise (§ 25).

Dans les comptes individuels, la comptabilisation des intérêts dans une entreprise commune est identique à celle décrite ci-avant tandis qu'il convient d'appliquer IAS 27 (états financiers individuels) s'agissant des intérêts dans une co-entreprise (§ 26).

3. IFRS 12 – Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités

Afin d'apprécier l'incidence sur les états financiers, la nature et les risques relatifs aux participations dans d'autres entités (§ 1), IFRS 12 prescrit, au niveau d'une entité, la production d'informations financières appropriées (§ 3 & 4) concernant ses filiales, ses partenariats (co-entreprises et entreprises communes), ses entreprises associées et ses participations dans des structures non consolidées (§ 2 & 5)¹.

Il s'agit des hypothèses et jugements importants ayant présidé à la détermination de la nature des intérêts (contrôle, contrôle conjoint, influence notable) et du type de partenariat (entreprise commune ou co-entreprise) (§ 7).

Informations requises au niveau des filiales (§ 10)

ITEMS	INFORMATIONS À PRODUIRE
Composition du groupe Absence de contrôle dans les activités et les flux de trésorerie d'une filiale	Nom, établissement principal, % de droits de vote et d'intérêt, résultats nets et cumulés des participations correspondants (§ 12)
Restrictions importantes quant à la capacité d'utiliser les actifs et de régler les passifs du groupe	Ex: nature des restrictions sur les transferts de trésorerie entre entités, sur les distributions de dividendes internes et sur les remboursements de comptes courants (§ 13)
Risques liés aux entités structurées consolidées	Ex: engagement de soutien financier à une filiale en précisant la nature, le montant, la motivation et l'intention (§ 14-17)
Variations de % d'intérêt sans perte de contrôle	Tableau détaillant les incidences sur les capitaux propres – part du groupe (§ 18)
Perte de contrôle d'une filiale	Indication des pertes et profits de sortie (cf. IFRS 10 § 25) (§ 19) ²

Informations requises pour les partenariats et entreprises associées (§ 20)

ITEMS	INFORMATIONS À PRODUIRE
Nature et étendue des intérêts et incidences financières	Nom, nature de la relation, établissement principal, % d'intérêt et de droits de vote. Si significatif, la méthode d'évaluation (mise en équivalence ou juste valeur), les informations résumées et l'indication de la juste valeur en cas de mise en équivalence (§ 21) Nature et étendue de toute restriction importante (idem ci-dessus), mention et raison d'une date de clôture différente de celle du groupe et, le cas échéant, quote-part de pertes non comptabilisées conformément à la méthode de la mise en équivalence (§ 22)
Nature et évolution des risques associés	Mention distincte des engagements vis-à-vis des co-entreprises et des passifs éventuels relatifs à ces dernières et aux entreprises associées (§ 23)

Informations requises concernant les entités structurées non consolidées (§ 24)

ITEMS	INFORMATIONS À PRODUIRE ³
Nature et étendue des intérêts	Nature, objet, taille, activités et mode de financement (§ 26)
Nature et évolution des risques associés	Tableau donnant des valeurs comptables sur les actifs et passifs et l'exposition maximale au risque de pertes (§ 29)

IFRS 10, 11 et 12 comportent quatre annexes dont des définitions (annexe A) et un guide d'application (annexe B) parties intégrantes de chacune des normes. ■

1. IFRS 12 ne concerne pas les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi visés par IAS 19, les comptes individuels relevant d'IAS 27, les parties n'exerçant pas de contrôle conjoint ou d'influence notable dans un partenariat et, en général, les intérêts comptabilisés selon IFRS 9 (§ 6).
2. Y compris, le cas échéant, les pertes et profits résultant de la comptabilisation à la juste valeur de la participation conservée.
3. NB: en cas d'aide financière, des informations spécifiques sont à fournir (§ 27 et 30).