



Veillez noter que la langue d'origine de ce document est l'anglais, et que toutes les traductions non anglaises ont été générées à l'aide d'un logiciel de traduction automatique. Nous espérons que cela facilitera l'engagement et la compréhension, mais nous reconnaissons qu'il peut y avoir des inexactitudes dans le processus de traduction.

Groupe consultatif technique Document de travail

28 juin 2022 - En ligne

Section 9 - États financiers consolidés et séparés

Résumé	Ce document présente les propositions de révisions de la section 9 de l'INPAG - États financiers consolidés et séparés, suite aux conseils et demandes reçus lors de la réunion d'avril 2022.
But/Objectif du document	Fournir au TAG des propositions sur la direction à prendre dans un certain nombre de domaines techniques pour la section 9 de l'INPAG - États financiers consolidés et séparés - et obtenir un retour sur ces propositions.
Autres éléments de soutien	N/A
Préparé par	Steven Cain
Actions pour cette réunion	Pour le TAG à : <ul style="list-style-type: none">• <u>Donner un avis</u> sur l'orientation proposée pour un certain nombre de domaines techniques à la suite d'une discussion préalable avec le TAG• <u>Commentaire</u> sur la rédaction proposée à ce jour

Groupe consultatif technique

Section 9 - États financiers consolidés et séparés

1. Fond d'écran

- 1.1 Le TAG a reçu les commentaires du document de consultation associé à la section 9 - États financiers consolidés et séparés de l'INPAG lors de ses réunions d'avril 2022.
- 1.2 En répondant au document de consultation, les répondants n'ont pas eu une opinion claire sur l'alternative à suivre. Il y a eu une réponse assez égale en termes d'alignement sur l'IFRS 10 et de poursuite de l'approche pragmatique de l'IFRS for SMEs. Bien que la proposition soit d'aligner la norme IFRS for SMEs sur l'IFRS 10, les simplifications qui existent actuellement et qui fournissent une approche plus pragmatique peuvent être maintenues.
- 1.3 Le TAG, dans ses commentaires, a soutenu l'alignement avec l'IFRS 10 et le PAG a soutenu une approche pragmatique mais a également vu la valeur d'une approche basée sur des principes qui soutient l'utilisation du jugement.
- 1.4 Dans le précédent document du TAG, le Secrétariat a soulevé une question concernant la présomption réfutable dans la norme *IFRS pour les PME* et si celle-ci doit être maintenue ou être différente dans l'INPAG. Un travail supplémentaire sera effectué une fois qu'il sera clair si une présomption réfutable sera maintenue, et la forme de celle-ci dans la norme *IFRS for SMEs* révisée.
- 1.5 En préparant les premières versions du texte de l'INPAG, le Secrétariat a tenu compte de deux aspects mis en évidence lors de précédentes discussions avec le TAG. Premièrement, la base conceptuelle de la raison pour laquelle les OSBL consolident et l'objectif de la consolidation afin d'examiner ce que cela signifie pour le contrôle. Deuxièmement, l'application de la norme IFRS 10, en particulier dans les relations plus nuancées et les formes juridiques exploitées par les OBNL.
- 1.6 En examinant le premier de ces points, la base conceptuelle de la consolidation, il est rappelé au TAG que la consolidation ne fait pas partie de la phase 1 de IFR4NPO. Tout en considérant les points soulevés, le Secrétariat a l'intention de maintenir l'accent sur ce qui est nécessaire dans le contexte des questions relatives à l'entité comptable dans le cadre de cette phase du projet.

2. Questions techniques et orientation proposée

- 2.1 Dans le contexte des organismes à but lucratif, le but de l'acquisition du contrôle d'une autre entité ou de l'établissement d'une autre entité en tant que partie d'un groupe économique d'entreprises est de générer en fin de compte un rendement financier à distribuer aux fournisseurs de capital-risque. Des questions contextuelles similaires peuvent se poser pour les OBNL, lorsqu'ils effectuent des transactions pour générer des flux de trésorerie qui soutiennent la capacité d'entreprendre des activités au profit de la société.
- 2.2 Tant les organismes à but lucratif que les organismes à but non lucratif peuvent investir dans d'autres entreprises pour générer un rendement ou avoir une participation dans des activités conjointes ou détenir une participation minoritaire dans une entreprise. De telles activités de collaboration dans un contexte à but lucratif sont associées à des participations au capital et à une relation contractuelle formelle. En revanche, les OBNL, en raison de leurs objectifs plus larges, collaborent souvent avec d'autres OBNL de manière coopérative et non contractuelle pour atteindre leurs objectifs. Ces accords de collaboration plus informels, qui peuvent ne pas être définis par des contrats formels ou des participations au capital, peuvent ne pas s'inscrire facilement dans l'approche exposée dans la norme IFRS10 - *États financiers consolidés*.
- 2.3 De même, dans le cas des ASBL, les transactions qui donnent lieu à des flux de trésorerie (revenus) ne sont pas toutes contractuelles et les obligations contractuelles ne sont pas toutes exécutées à la valeur du marché. Dans certains cas, les biens ou les services sont fournis à une valeur inférieure à celle du marché ou pour une valeur nominale. Cela s'explique par le fait qu'un OBNL vise à générer un avantage public plutôt qu'un rendement ou un bénéfice sur le marché. Ces considérations peuvent s'appliquer à l'intérêt qu'un OBNL peut avoir dans une entité à but lucratif lorsque cet intérêt n'est pas principalement destiné à un rendement financier mais, par exemple, à la poursuite d'un objectif social pour le bien public.
- 2.4 La gérance dans le contexte des OSBL ne devrait donc pas être définie de la même manière que celle des organismes à but lucratif, puisque la prise en compte du rendement pour les fournisseurs de capital-risque peut être absente ou n'être qu'un aspect des activités de l'OSBL. Au lieu de cela, la gérance devrait sans doute s'articuler autour de la capacité de l'OBNL à mener ses activités à but non lucratif, de la durabilité de ces activités, de la nature de ces activités et de la différence ou de l'effet que ces activités ont sur le bien public.



- 2.5 L'INPAG s'appuiera sur les principes de contrôle de la norme IFRS 10, de sorte qu'une ASBL mère contrôlera une autre entité si, et seulement si, elle possède tous les éléments suivants :
- a. le pouvoir sur l'entité (pouvoir) ;
 - b. l'exposition, ou les droits, à des rendements variables découlant de sa participation à l'entité (rendements) ; et
 - c. la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'entité pour affecter le montant des rendements de l'ASBL mère (lien entre pouvoir et rendements).
- 2.6 Le pouvoir, le rendement et le lien entre le pouvoir et le rendement ont des aspects plus larges et des nuances pour les OSBL qui ne s'appliquent pas aux organisations à but lucratif. Le contrôle, le pouvoir et le rendement doivent tous être interprétés dans le contexte du bénéfice pour le public et des activités qui favorisent les objectifs de l'OBNL mère pour le bénéfice du public. L'IPSAS 35 considère ces questions du point de vue du gouvernement et les conseils d'application de l'IPSAS 35 seront utilisés pour développer des conseils pour les NPO.
- 2.7 Certaines des questions clés sont soulignées dans les paragraphes ci-dessous. Pour les OBNL qui exercent des activités au profit du public, y compris en réalisant des investissements sociaux dans des entités destinées à offrir des avantages au public, la notion de rendement financier n'est pas toujours appropriée. Pour de nombreux OBNL parents, gagner de l'argent à partir d'une entité contrôlée pour le distribuer aux fournisseurs de capital-risque, sous forme de rendement financier, n'est pas la motivation.
- 2.8 Il est proposé que l'INPAG déclare que le contrôle existe lorsqu'un OSBL a la capacité de diriger les activités ou l'utilisation des fonds d'une entité. Il aura le pouvoir lorsqu'il :
- a. a le droit de nommer la majorité de l'organe directeur (qu'il s'agisse des administrateurs ou des membres du conseil) de l'entité ; ou
 - b. a le droit de nommer la majorité du personnel de gestion clé ; ou
 - c. peut exercer la majorité des droits de vote (ce qui pourrait résulter de contrats ou d'autres arrangements) ; ou
 - d. a un droit de veto sur tout ou partie des activités de l'entité ; ou
 - e. a un droit de veto sur tout ou partie des utilisations auxquelles les fonds de l'entité peuvent être destinés.
- 2.9 Toutefois, les lignes directrices préciseront que certains droits de diriger l'utilisation des fonds ne donnent pas lieu à un contrôle. Par exemple, lorsqu'un OBNL accorde des subventions à d'autres entités, les accords de subvention peuvent énoncer des conditions selon lesquelles le bénéficiaire de la subvention n'utilise les fonds fournis que pour entreprendre les activités pour lesquelles la subvention a été accordée et à aucune autre fin. L'accord ne concerne toutefois



qu'un aspect des objectifs et des activités de l'entité bénéficiaire et ne confère pas un droit général à l'OBNL subventionnaire de diriger toutes les activités de l'entité bénéficiaire de la subvention, de sorte que le bénéficiaire n'est pas en substance une entité contrôlée par l'OBNL subventionnaire.

- 2.10 Il est proposé que les lignes directrices précisent que le rendement d'une participation dans une autre entité ne consiste pas nécessairement à obtenir des fonds de cette entité. Le rendement est plutôt le bénéfice que l'OSBL mère tire de l'exercice de son contrôle pour réaliser un ou plusieurs des objectifs de l'OSBL mère. L'accent mis sur les avantages permet de tenir compte des avantages non financiers aussi bien que financiers.
- 2.11 Il indiquera clairement que la capacité de contrôle ne résulte pas d'une collaboration volontaire, d'une coïncidence des activités ou d'une coentreprise ou d'un accord similaire où l'autre entité dispose d'un pouvoir discrétionnaire quant à la nature et à l'étendue de tout avantage que l'OSBL mère pourrait obtenir. Les directives d'application s'appuieront sur les réflexions des paragraphes 2.5 à 2.11, soutenues par l'utilisation des directives existantes disponibles au niveau international.

Question 1 : Le TAG considère-t-il que cette approche des principes de contrôle est appropriée ?

- 2.12 Dans la norme *IFRS for SMEs*, il est souvent fait référence à une "entité émettrice", lorsqu'il est question de l'entité qui pourrait être consolidée. Ce langage peut être moins approprié aux OBNL. Les termes "intérêt" ou "intérêt bénéficiaire" pourraient être utilisés à la place. Le Secrétariat propose d'utiliser la terminologie "intérêt bénéficiaire".

Question 2 : Le TAG est-il d'accord avec le terme "intérêt bénéficiaire" ?

Les avantages de la consolidation

- 2.13 La présentation de rapports sur une base consolidée est avantageuse dans le secteur privé, car elle fournit une base cohérente pour la présentation des rapports, et donne une meilleure mesure du volume économique des transactions et des soldes du groupe. Ces facteurs peuvent également être importants pour certains lecteurs des états financiers des OSBL, y compris peut-être les bailleurs de fonds institutionnels, mais peuvent être moins pertinents pour d'autres lecteurs.



- 2.14 La consolidation peut accroître la cohérence et donc favoriser la neutralité des rapports en supprimant les transactions et les soldes intragroupes. Cet avantage pourrait être pertinent dans le contexte des OSBL, à moins qu'il n'existe d'autres raisons pour lesquelles la consolidation n'est pas utile.
- 2.15 En dehors des observations sur le coût et l'effort requis pour produire les états financiers, les principaux arguments contre la consolidation présentés jusqu'à présent sont des suggestions selon lesquelles les états financiers consolidés sont moins compréhensibles. Cela pourrait être dû au fait qu'ils ne fournissent pas d'informations, ou peut-être parce qu'ils fournissent plus d'informations que ce dont l'utilisateur a besoin ou dans la mesure où les informations clés sont obscurcies.
- 2.16 Si l'on considère que l'élimination des éléments intra-groupe signifie que l'information est moins complète d'une manière qui importe pour les ASBL, alors cela pourrait en principe être abordé par une information supplémentaire jointe aux états consolidés, plutôt que de ne pas produire les états financiers consolidés.
- 2.17 Les rapports qui ont étudié les utilisateurs des états financiers des OSBL ont conclu que les utilisateurs peuvent trouver l'information consolidée difficile à comprendre. Les utilisateurs ont intérêt à comprendre les flux d'exploitation, les relations et les accords de gouvernance, ainsi que la façon dont les entités travaillent ensemble pour réaliser la mission de l'OSBL.
- 2.18 S'il peut être déterminé que plus d'informations sont fournies que nécessaire et que cela a un effet néfaste sur la compréhensibilité des états financiers, alors cela nécessitera un examen plus approfondi.
- 2.19 Le Secrétariat a organisé un groupe de discussion afin d'explorer la base conceptuelle de la consolidation des NPO. Les participants au groupe de discussion seront invités à réfléchir aux avantages de la consolidation des informations et à la manière dont elle peut contribuer à la transparence du fonctionnement des OBNL. Il leur sera également demandé d'envisager et de développer les circonstances dans lesquelles la consolidation ne serait pas appropriée. Le retour d'information du groupe de discussion contribuera à l'élaboration de l'INPAG et des directives d'application connexes.

Question 3 : Le TAG a-t-il d'autres conseils à donner sur les circonstances dans lesquelles la consolidation pourrait être inappropriée ?



- 2.20 Dans la mesure où il pourrait y avoir une base conceptuelle pour des formes alternatives de présentation, le Secrétariat estime que celles-ci pourraient être fondées sur l'examen de la question de savoir si le rapport fournit une représentation fidèle ou des informations suffisamment pertinentes.
- 2.21 La pertinence et la représentation fidèle sont les caractéristiques fondamentales de l'information financière selon le Cadre conceptuel de l'information financière pour les normes IFRS complètes, et orientent les décisions de normalisation sur ce qui doit être inclus dans les états financiers.
- 2.22 La "pertinence" dépend de la capacité de l'information à faire la différence dans la prise de décision des utilisateurs des états financiers. La "représentation fidèle" vise à s'assurer que les informations jugées pertinentes sont de qualité adéquate pour la prise de décision. Pour parvenir à une "représentation fidèle", une représentation doit chercher à être complète, neutre et exempte d'erreurs.
- 2.23 Il serait possible de fournir des directives d'application qui expliquent comment les préparateurs pourraient examiner les implications pour la représentation fidèle et la pertinence lorsqu'ils envisagent la consolidation. Lorsqu'un OSBL ne consolide pas une entité contrôlée, l'INPAG exigerait la divulgation des raisons pour lesquelles la consolidation n'est pas appropriée, la nature de la relation entre les entités, y compris la gouvernance et la valeur et la nature des biens et services transigés entre les entités. Si le TAG est d'avis que cela pourrait être utile, cela sera développé dans le cadre des directives d'application.

Question 4 : Le TAG considère-t-il que la "représentation fidèle" et la "pertinence" devraient être prises en compte dans le contexte de la consolidation ? Les membres du TAG sont-ils d'accord sur le fait qu'il devrait y avoir des divulgations supplémentaires si les entités ne sont pas consolidées ? Les membres du TAG voient-ils des risques ou des conséquences involontaires ?

- 2.24 La version actuelle de la norme *IFRS for SMEs* prévoit une exception à la fourniture d'états financiers consolidés lorsque la société mère est elle-même une filiale et que la société mère ultime produit des états financiers basés sur l'IFRS ou l'*IFRS for SMEs*. Cette approche pourrait être reportée dans l'INPAG et élargie pour permettre à la société mère ultime de se conformer à d'autres formes de PCGR, par exemple les PCGR américains. Cela suivrait l'esprit de la norme *IFRS for SMEs* mais avec une plus grande flexibilité.

Question 5 : Le TAG a-t-il un avis sur l'opportunité de permettre à la société mère ultime de se conformer à d'autres formes de PCGR ?

- 2.25 Conformément au champ d'application de la phase 1 des lignes directrices et aux sujets prioritaires convenus, le Secrétariat ne prévoit pas de pouvoir consulter sur une forme de présentation alternative dans les exposés-sondages. Il serait toutefois possible de demander à un sujet spécifique de commenter si une présentation alternative serait bien accueillie par les parties prenantes, et la base conceptuelle pour adopter un traitement différent.

Question 6 : Le TAG considère-t-il qu'il est utile d'inclure une question spécifique à commenter à ce stade ?

3. Élaboration de l'exposé-sondage

- 3.1 Comme le TAG le sait, la norme *IFRS for SMEs fait* actuellement l'objet d'une révision complète. Cette section de la norme est susceptible d'être mise à jour dans le cadre de la révision actuelle, étant donné la décision provisoire de l'IASB d'aligner cette révision sur la norme IFRS 10 - *États financiers consolidés*. Compte tenu de l'étendue potentielle de ces révisions, des changements limités ont été apportés à la rédaction de cette section.
- 3.2 Comme indiqué ci-dessus, les directives d'application n'ont pas été entièrement rédigées, en attendant les commentaires du TAG sur la direction à prendre. Un contenu indicatif est inclus pour le moment.
- 3.3 Conformément aux autres sections en cours de rédaction pour l'INPAG, les modifications rédactionnelles ont été codées par couleur afin d'identifier la source de tout nouveau texte proposé pour l'INPAG.

Couleur du texte	Explication
Noir	Texte original de la norme IFRS for SMEs
Barré rouge	Suppression de texte dans le texte original de la norme IFRS for SMEs
Vert	Changement de terminologie uniquement
Violet	Texte issu des normes IFRS
Bleu	Texte original INPAG
<u>Bleu souligné</u>	Texte issu des normes IPSAS



Annexe A

Journal des conseils et des demandes

Date	Demandes	Statut	Notes
06/04/2022	Articuler la base conceptuelle sur les raisons de consolider et l'objectif de la consolidation afin de considérer ce que cela signifie pour le contrôle et l'application de la norme IFRS 10, en particulier dans les relations plus nuancées et les formes juridiques exploitées par les OBNL.	En cours	Mise à jour au TAG de juin 2022
06/04/2022	Soyez clair sur les principes utilisés dans la norme IFRS10 et, lors de l'élaboration des directives d'application, tenez-vous-en aux principes et évitez une approche "basée sur les règles". Testez ce qui doit figurer dans les directives d'application en examinant différents ensembles de directives disponibles dans un certain nombre de juridictions.	En cours	En cours de développement dans la rédaction

Date	Conseils	Notes (le cas échéant)
06/04/2022	La mise à jour de la norme <i>IFRS for SMEs</i> suivra la même définition du contrôle que celle de l'IFRS 10 et des directives sur l'entité comptable alignées sur cette définition.	D'accord
06/04/2022	Le contrôle peut ne pas être perçu de la même manière pour les OBNL et il peut être nécessaire d'y réfléchir d'une manière différente pour qu'il ait un sens pour les OBNL. Les différentes formes d'accords conjoints qui impliquent les OBNL doivent également être prises en compte.	Se reflétera dans la rédaction
06/04/2022	Il peut ne pas être approprié dans toutes les circonstances de consolider - il peut être préférable d'avoir un ensemble d'informations sommaires à la place. Si le contrôle est une position de fait, la nécessité de consolider peut devoir être pensée différemment. Les états financiers combinés peuvent être meilleurs que les états financiers consolidés.	Adresse dans la demande ci-dessus
06/04/2022	La consolidation peut avoir un objectif différent pour le secteur privé par rapport aux organisations à but non lucratif, mais la description de la relation entre les entités est importante.	D'accord
06/04/2022	La combinaison de la définition du contrôle de la norme IFRS10, d'une présomption réfutable et de directives supplémentaires pourrait être très utile pour le secteur. Il y a une question sur la façon d'adopter la présomption réfutable actuellement dans la norme <i>IFRS pour les PME</i> .	A mettre à jour dès que l'exposé-sondage de l'IFRS pour les PME sera disponible
06/04/2022	Créez le moins de différences possible avec la norme IFRS for SMEs, tirez parti des directives existantes et utilisez les directives d'application pour traiter les différences spécifiques aux OSBL.	D'accord



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS