

IAS 27

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 27
(RÉVISÉE EN 2000)**

États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en juin 1988. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASB.

En décembre 1998, les paragraphes 13, 24, 29 et 30 ont été modifiés pour remplacer les références à IAS 25, Comptabilisation des placements, par des références à IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.

En octobre 2000, le paragraphe 13 a été modifié dans le but d'assurer une cohérence dans la terminologie, par rapport des paragraphes similaires d'autres Normes comptables internationales.

Les interprétations du SIC suivantes font référence à IAS 27:

- SIC-12: Consolidation — Entités ad hoc,
- SIC-33: Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentage d'intérêt.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-5
Définitions	6
Présentation des états financiers consolidés	7-10
Périmètre des états financiers consolidés	11-14
Procédures de consolidation	15-28
Comptabilisation des participations dans des filiales dans les états financiers individuels d'une société mère	29-31
Informations à fournir	32
Date d'entrée en vigueur	33

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entreprises contrôlées par une société mère.***
2. ***La présente Norme doit être également appliquée à la comptabilisation des participations dans des filiales dans les états financiers individuels de la société mère.***
3. La présente Norme annule et remplace IAS 3, Les états financiers consolidés, sauf pour la partie de cette Norme qui traite de la comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées).
4. Les états financiers consolidés sont inclus dans le terme «états financiers» de la Préface aux Normes comptables internationales. En conséquence, les états financiers consolidés sont établis selon les Normes comptables internationales.

5. La présente Norme ne traite pas:
- (a) des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises et de leurs effets en consolidation, y compris du goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises);
 - (b) de la comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées); et
 - (c) de la comptabilisation des participations dans des coentreprises, (voir IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises).

DÉFINITIONS

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

Le contrôle (dans le cadre de la présente Norme) est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).

Une société mère (ou mère) est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales.

Un groupe est une mère et toutes ses filiales.

Les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entreprise unique.

Les intérêts minoritaires sont la quote-part dans les résultats nets et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

7. **Une mère, à l'exception du cas mentionné au paragraphe 8, doit présenter des états financiers consolidés.**
8. **Il n'est pas nécessaire qu'une société mère, qui est une filiale détenue totalement ou quasi totalement, présente des états financiers consolidés, à condition, dans le cas où elle est détenue quasi totalement, que la mère obtienne l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. Cette société mère doit indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés ainsi que les bases sur lesquelles les filiales ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Le nom et le siège social de sa mère qui présente des états financiers consolidés doivent également être fournis.**
9. Les utilisateurs des états financiers d'une société mère sont généralement intéressés par la situation financière, les résultats et les changements de la situation financière du groupe pris dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin est satisfait par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entreprise unique, sans tenir compte des frontières juridiques des différentes entités juridiques.
10. Une mère qui est elle-même détenue totalement par une autre entreprise n'est pas toujours tenue de présenter des états financiers consolidés puisque de tels états ne sont pas nécessairement imposés par sa mère et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux satisfaits par les états financiers consolidés de sa mère. Dans certains pays, une mère est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi totalement par une autre entreprise et si la mère obtient l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. «Détenue quasi totale» signifie souvent que la mère détient au moins 90 % des droits de vote.

IAS 27

PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

11. **Une mère qui publie des états financiers consolidés doit consolider toutes les filiales, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 13.**
12. Les états financiers consolidés comprennent toutes les entreprises qui sont contrôlées par la mère, autres que les filiales qui sont exclues pour les raisons exposées dans le paragraphe 13. Le contrôle est présumé exister lorsque la mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entreprise, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque la mère, détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise, dispose ⁽¹⁾ ⁽²⁾:
- (a) du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs;
 - (b) du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entreprise en vertu des statuts ou d'un contrat;
 - (c) du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent; ou
 - (d) du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.
13. **Une filiale doit être exclue de la consolidation lorsque:**
- (a) **le contrôle est destiné à être temporaire parce que la filiale est acquise et détenue dans l'unique perspective de sa sortie ultérieure dans un avenir proche; ou**
 - (b) **la filiale est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds à la mère.**

De telles filiales doivent être comptabilisées selon IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.

14. Une filiale est parfois exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entreprises du groupe. Une exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie est meilleure en consolidant de telles filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales. Par exemple, les informations à fournir imposées par IAS 14, Information sectorielle, aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein du groupe.

PROCÉDURES DE CONSOLIDATION

15. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de la mère et de ses filiales sont combinés ligne à ligne en additionnant les éléments semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges. Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entreprise unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies ⁽²⁾:
- (a) la valeur comptable de la participation de la mère dans chaque filiale et la quote-part de la mère dans les capitaux propres de chaque filiale sont éliminées (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, qui décrit également le traitement du goodwill en résultant);

⁽¹⁾ Voir également SIC 12: Consolidation — entités ad hoc.

⁽²⁾ Voir aussi SIC-33: Méthode d'intégration et de mise en équivalence — Droit de vote potentiel et affectation des intérêts relatifs aux propriétaires.

- (b) les intérêts minoritaires dans le résultat net des filiales consolidées de l'exercice sont identifiés et soustraits du résultat du groupe afin d'obtenir le résultat net attribuable aux propriétaires de la mère; et
- (c) les intérêts minoritaires dans l'actif net des filiales consolidées sont identifiés et présentés dans le bilan consolidé séparément des passifs et des capitaux propres de la mère. Les intérêts minoritaires dans l'actif net comprennent:
- (i) le montant à la date du regroupement d'origine, calculé selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises; et
 - (ii) la part des minoritaires dans les mouvements des capitaux propres depuis la date du regroupement.
16. Les impôts à payer soit par la mère, soit par ses filiales lors de la distribution à la mère des bénéfices conservés dans les filiales, sont comptabilisés selon IAS 12, Impôts sur le résultat.
17. ***Les soldes intra-groupe et transactions intra-groupe et les profits latents en résultant doivent être intégralement éliminés. Les pertes latentes résultant de transactions intra-groupe doivent également être éliminées à moins que le coût ne puisse pas être recouvré.***
18. Les soldes et les transactions intra-groupe, y compris les ventes, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les profits latents résultant de transactions intra-groupe qui sont compris dans la valeur comptable d'actifs, tels que les stocks et les immobilisations, sont intégralement éliminés. Les pertes latentes résultant de transactions intra-groupe qui viennent en déduction de la valeur comptable des actifs sont également éliminées, sauf si le coût ne peut pas être recouvré. Les différences temporaires qui proviennent de l'élimination des profits et des pertes latents résultant de transactions intra-groupe sont traitées selon IAS 12, Impôts sur le résultat.
19. ***Quand les états financiers utilisés en consolidation sont établis à des dates de clôture différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions et autres événements significatifs qui se sont produits entre ces dates et la date des états financiers de la mère. En aucun cas la différence entre les dates de clôture ne doit être supérieure à trois mois.***
20. Les états financiers de la mère et de ses filiales utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés sont généralement établis à la même date. Lorsque les dates de clôture sont différentes, la filiale prépare souvent, pour les besoins de la consolidation, des états à la même date que le groupe. Lorsqu'il n'est pas possible de le faire, des états financiers établis à des dates de clôture différentes peuvent être utilisés, à condition que la différence ne soit pas supérieure à trois mois. Le principe de cohérence et de permanence exige que la durée des exercices et toute différence entre les dates de clôture soient les mêmes d'un exercice à l'autre.
21. ***Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires. S'il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes pour établir les états financiers consolidés, ce fait doit être indiqué, de même que les proportions respectives des éléments des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.***
22. Dans de nombreux cas, si un membre du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers lorsqu'ils sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés.
23. Les résultats d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à partir de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle le contrôle de la filiale acquise est effectivement transféré à l'acquéreur, selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises. Les résultats d'une filiale sortie sont inclus dans le compte de résultat consolidé jusqu'à la date de sortie qui est la date à laquelle la mère cesse d'avoir le contrôle de la filiale. La différence entre les produits de la sortie de la filiale et la valeur comptable de ses actifs moins ses passifs à

IAS 27

la date de sortie est comptabilisée dans le compte de résultat consolidé, en tant que résultat de sortie de la filiale. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers d'un exercice à l'autre, un complément d'information est souvent fourni, concernant l'effet de l'acquisition et de la sortie de filiales sur la situation financière à la date de clôture et sur les résultats de l'exercice, ainsi que sur les montants correspondants de l'exercice précédent.

24. ***Une participation dans une entreprise doit être comptabilisée selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation, dès la date où elle cesse de correspondre à la définition d'une filiale et sans devenir une entreprise associée comme définie dans IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées.***
25. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle elle cesse d'être une filiale est considérée comme son coût par la suite.
26. ***Les intérêts minoritaires doivent être présentés dans le bilan consolidé séparément des passifs et des capitaux propres de la mère. Les intérêts minoritaires dans le résultat du groupe doivent également être présentés séparément.***
27. Les pertes revenant aux minoritaires dans une filiale consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans les capitaux propres de la filiale. 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 et sont capables de le faire. Si la filiale dégage par la suite des bénéfices, les intérêts majoritaires se voient allouer la totalité de ces bénéfices jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été recouvrée.
28. Si une filiale a des actions de préférence cumulatives en circulation qui sont détenues hors du groupe, la mère calcule sa quote-part de résultat après ajustement pour tenir compte des dividendes de préférence de la filiale, que ceux-ci aient été décidés ou non.

COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES DANS LES ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS D'UNE MÈRE

29. ***Dans les états financiers individuels d'une mère, les participations dans les filiales incluses dans les états financiers consolidés doivent être:***
 - (a) ***soit comptabilisées au coût;***
 - (b) ***soit comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées;***
 - (c) ***soit comptabilisées comme des actifs financiers disponibles à la vente selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***
30. ***Les participations dans les filiales exclues des états financiers consolidés doivent être:***
 - (a) ***soit comptabilisées au coût;***
 - (b) ***soit comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées;***
 - (c) ***soit comptabilisées en actifs financiers disponibles à la vente selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***
31. Dans de nombreux pays, des états financiers individuels distincts sont présentés par une société mère afin de satisfaire à des dispositions légales ou autres.

INFORMATIONS À FOURNIR

32. *Outre les informations imposées par les paragraphes 8 et 21, les informations suivantes doivent être fournies:*
- (a) *dans les états financiers consolidés, une liste des filiales importantes indiquant, notamment le nom, le pays d'enregistrement ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus;*
 - (b) *dans les états financiers consolidés, le cas échéant:*
 - (i) *les raisons de la non consolidation d'une filiale;*
 - (ii) *la nature de la relation entre la mère et une filiale dont la mère ne détient pas, directement ou indirectement par des filiales, plus de la moitié des droits de vote;*
 - (iii) *le nom d'une entreprise dont plus de la moitié des droits de vote est détenue par la mère, directement ou indirectement par des filiales, mais qui, en raison de l'absence de contrôle, n'est pas une filiale; et*
 - (iv) *l'effet de l'acquisition et de la sortie de filiales sur la situation financière à la date de clôture, sur les résultats de l'exercice et sur les montants correspondants de l'exercice précédent; et*
 - (c) *dans les états financiers individuels de la mère, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les filiales.*

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

33. *La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1990.*