

**International Public Sector
Accounting Standards Board®**

**Manuel des normes
comptables internationales
du secteur public**

***Edition 2018
Volume III***

IPSAS®

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public a été publié par l'International Federation of Accountants (IFAC®). La mission de l'IFAC est de servir l'intérêt public en : contribuant au développement de normes professionnelles et de recommandations de haute qualité ; en facilitant leur adoption et leur mise en œuvre ; en contribuant au développement d'organisations professionnelles comptables solides et de firmes d'audit et d'expertise comptable ainsi qu'au développement de pratiques professionnelles de haut niveau, en mettant en avant au niveau international la valeur des professionnels comptables et en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public.

Les Normes Comptables Internationales du Secteur Public, Exposés-sondages, Documents de consultation, Recommandations, et autres publications, sont publiés par l'IFAC qui en détient le droit de reproduction.

L'IPSASB et l'IFAC n'assument aucune responsabilité en cas de perte subie par quiconque agissant ou se retenant d'agir sur le fondement des dispositions contenues dans ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public, que cette perte soit causée par négligence ou toute autre raison.

« International Public Sector Accounting Standards Board », « International Public Sector Accounting Standards », « Recommended Practice Guidelines », « International Federation of Accountants », « IPSASB », « IPSAS », « RPG », « IFAC », le logo IPSASB et le logo IFAC sont des marques commerciales propriété de l'IFAC, ou des marques enregistrées par l'IFAC aux Etats – Unis et dans les autres pays.

Droit de reproduction ©Septembre 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

La reproduction, conservation ou transmission, ou toute utilisation similaire de ce document est subordonnée à l'autorisation écrite de l'IFAC. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-456-2

Publié par:



Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) publié en décembre 2018 en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) a été traduit en français par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), et est reproduit avec l'autorisation de l'IFAC. Le processus de traduction du Manuel a été validé par l'IFAC et la traduction a été menée en accord avec la « Charte de traduction et de reproduction des normes » définie par l'IFAC. Le texte officiel du Manuel des normes comptables internationales du secteur public est le texte publié en langue anglaise par l'IFAC.

Texte anglais du Manuel des normes comptables internationales du secteur public © 2018 l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du Manuel des normes comptables internationales du secteur public © 2018 de l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018 Edition, ISBN : 978-1-60815-362-6

Traducteur : CNOCP

Membres du Comité de révision

Mme Caroline BALLER

Mme Marie-Pierre CALMEL

Mme Fabienne COLIGNON

Mr Baudoin GRITON

Mme Emmanuelle GUYOMARD

Mr Benoît LEBRUN

Mme Emmanuelle LEVARD-GUILBAULT

Cette traduction en français a été financée par les organisations suivantes :



CETTE PAGE EST LAISSÉE VOLONTAIREMENT BLANCHE

**MANUEL DES NORMES COMPTABLES
INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC**

IPSAS®

CETTE PAGE GAUCHE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

TABLE DES MATIERES

VOLUME III

SOMMAIRE

	Pages
IPSAS 39—Avantages du personnel.....	1901
IPSAS 40—Regroupement d’entités du secteur public	1967
Introduction à la norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse.....	2204
Norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse	2205
Introduction à la norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017.....	2338
Norme comptable internationale du secteur public information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2017.....	2339
Introduction au guide des pratiques recommandées	2473
RPG 1—Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d’une entité	2474
RPG 2—Commentaires et analyses des états financiers.....	2506
RPG 3—Présentation des informations sur la performance des services publics.....	2519
Glossaire des définitions	2557
Normes IPSAS publiées au 31 janvier 2018.....	2612

CETTE PAGE GAUCHE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

IPSAS 39 — AVANTAGES DU PERSONNEL

Remerciements

IPSAS 39 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 19, *Avantages du personnel* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 19 ont été reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC), avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

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

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 39 — AVANTAGES DU PERSONNEL

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2018.

IPSAS 39, *Avantages du personnel* a été publiée en juillet 2016.

IPSAS 39 — AVANTAGES DU PERSONNEL

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application.....	2-7
Définitions.....	8
Avantages à court terme.....	9-25
Comptabilisation et évaluation	11-24
Informations à fournir	25
Avantages postérieurs à l'emploi - distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	26-51
Régimes multi-employeurs.....	32-39
Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités soumises à un contrôle commun.....	40-43
Régimes généraux et obligatoires.....	44-47
Prestations assurées	48-51
Avantages postérieurs à l'emploi - régimes à cotisations définies.....	52-66
Comptabilisation et évaluation	53-54
Informations à fournir	55-56
Avantages postérieurs à l'emploi - régimes à prestations définies.....	57-154
Comptabilisation et évaluation	58-67
Coût des services passés et profits et pertes résultant d'une liquidation ...	101-114
Comptabilisation et évaluation - actifs du régime	115-121
Composantes du coût des prestations définies.....	122-132
Présentation.....	133-136
Informations à fournir	137-154
Autres avantages à long terme	155-161
Comptabilisation et évaluation	158-160
Informations à fournir	161

AVANTAGES DU PERSONNEL

Indemnités de fin de contrat de travail.....	162-174
Comptabilisation.....	168-171
Évaluation.....	172-173
Informations à fournir.....	174
Dispositions transitoires.....	175
Date d'entrée en vigueur.....	176-177
Retrait et remplacement d'IPSAS 25 (2008)	178
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Amendements d'autres Normes IPSAS	
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 19	

La Norme comptable du secteur public 39, Avantages du personnel, est énoncée dans les paragraphes 1-178. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 39 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions, de la Préface aux normes comptables internationales du secteur public et du Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités 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.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le mode de comptabilisation et les informations à fournir en matière d'avantages du personnel. La Norme impose à l'entité de comptabiliser :
 - (a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie d'avantages du personnel qui lui seront versés à l'avenir ; et
 - (b) une charge lorsque l'entité consomme l'avantage économique ou le potentiel de service résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie d'avantages du personnel.

Champ d'application

2. **La présente Norme doit être appliquée par un employeur pour la comptabilisation de tous les avantages du personnel, à l'exception des transactions fondées sur les actions (voir la norme comptable internationale ou nationale applicable aux transactions fondées sur les actions).**
3. La présente Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite du personnel (voir la norme comptable internationale ou nationale applicable aux régimes de retraite du personnel). La présente Norme ne traite pas des prestations des régimes composites de sécurité sociale qui ne sont pas la contrepartie de services rendus par des membres du personnel ou d'anciens membres du personnel d'entités du secteur public.
4. Les avantages du personnel auxquels s'applique la présente Norme comprennent notamment ceux accordés en vertu :
 - (a) de régimes formalisés ou autres accords formalisés passés entre une entité et des membres du personnel individuels, des groupes de salariés ou leurs représentants ;
 - (b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entités sont tenues de cotiser à des régimes nationaux, régionaux ou sectoriels, ou à d'autres régimes multi-employeurs, ou lorsque les entités sont tenues de cotiser au régime composite de sécurité sociale ; ou
 - (c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

5. Les avantages du personnel comprennent :
- (a) les avantages à court terme tels que les suivants (si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la fin de la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants) :
 - (i) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale ;
 - (ii) les congés annuels payés et les congés de maladie payés ;
 - (iii) l'intéressement et les primes ; et
 - (iv) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité ;
 - (b) les avantages postérieurs à l'emploi tels que les suivants :
 - (i) les prestations de retraite (par exemple, les pensions et les sommes forfaitaires versées à la retraite) ; et
 - (ii) les autres avantages postérieurs à l'emploi comme l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi ;
 - (c) Les autres avantages à long terme comprennent, par exemple :
 - (i) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;
 - (ii) les primes d'ancienneté ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
 - (iii) les indemnités d'invalidité de longue durée ; et
 - (d) les indemnités de fin de contrat de travail.
6. Les avantages du personnel incluent les prestations servies aux membres du personnel ou aux personnes à leur charge ; elles peuvent être réglées par les paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement aux membres du personnel, à leurs conjoints, enfants ou autres personnes à charge, ou encore à des tiers comme des compagnies d'assurance.
7. Un membre du personnel peut travailler pour une entité à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Dans le cadre de la présente Norme, le personnel inclut les principaux dirigeants tels que définis dans IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*.

Définitions

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

Définitions des avantages du personnel

Les avantages du personnel désignent toutes les formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel ou lors de la cessation de son emploi.

Les avantages à court terme désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont à régler dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Les avantages postérieurs à l'emploi désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail et les avantages à court terme) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.

Les autres avantages à long terme désignent tous les avantages du personnel autres que les avantages à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat de travail.

Les indemnités de fin de contrat de travail désignent les avantages du personnel accordés en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel à la suite de :

- (a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou
- (b) la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en contrepartie de la cessation de son emploi.

Définitions liées au classement des régimes

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.

Les régimes à cotisations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures.

Les régimes à prestations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.

Les régimes multi-employeurs sont des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui :

- (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et
- (b) utilisent ces actifs pour fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et de prestations sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel.

Les régimes généraux et obligatoires sont des régimes établis par la législation qui fonctionnent comme des régimes multi-employeurs pour toutes les entités dans les catégories économiques définies dans la législation.

Définitions relatives au passif (à l'actif) net au titre des prestations définies

Le passif (l'actif) net au titre des prestations définies est le déficit ou l'excédent, ajusté pour tenir compte de l'effet, le cas échéant, de la limitation au plafond de l'actif du montant de l'actif net au titre des prestations définies.

Le déficit ou l'excédent est égal à la différence entre :

- (a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies ; et
- (b) la juste valeur des actifs du régime (s'il en existe).

Le plafond de l'actif est la valeur actuelle des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminutions des cotisations futures au régime.

La valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies désigne la valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs dont on prévoit qu'ils seront nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de la période en cours et des périodes antérieures.

Les actifs du régime comprennent :

- (a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et
- (b) les contrats d'assurance éligibles.

Les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entité présentant les états financiers) qui :

- (a) sont détenus par une entité (un fonds), juridiquement distincte de l'entité présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel ; et

- (b) **ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel ; sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entité sauf dans l'un des deux cas suivants :**
 - (i) **les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entité présentant les états financiers ; ou**
 - (ii) **les actifs sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.**

Un contrat d'assurance éligible est un contrat¹ conclu avec un assureur qui n'est pas une partie liée (au sens défini dans IPSAS 20) de l'entité présentant les états financiers, et dont les produits :

- (a) **ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel en vertu d'un régime à prestations définies ; et**
- (b) **sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être payés à cette entité sauf dans l'un des deux cas suivants :**
 - (i) **ces produits représentent un surplus d'actifs non nécessaires pour que le contrat couvre l'ensemble des obligations relatives aux avantages du personnel ; ou**
 - (ii) **ces produits sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.**

Définitions liées aux coûts des prestations définies

Le coût des services rendus comprend :

- (a) **le coût des services rendus au cours de la période, soit l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant des services rendus au cours de la période ;**
- (b) **le coût des services passés, soit la variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, qui résulte de la modification d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore apport de changements au régime) ou de la réduction d'un régime (diminution importante,**

¹ Un contrat d'assurance éligible n'est pas nécessairement un contrat d'assurance (voir la norme internationale ou nationale applicable aux contrats d'assurance).

décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime) ; et

- (c) le profit ou la perte sur liquidation, le cas échéant.

Les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies correspondent à la variation pour la période du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies attribuable au passage du temps.

Les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies comprennent :

- (a) les écarts actuariels ;
- (b) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies) ; et
- (c) la variation, le cas échéant, de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.

Les écarts actuariels sont les variations de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies qui résultent :

- (a) des ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit) ; et
- (b) des effets des changements d'hypothèses actuarielles.

Le rendement des actifs du régime comprend les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents sur ces actifs, déduction faite :

- (a) des coûts de gestion des actifs du régime ; et
- (b) des impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies.

Une liquidation est une opération (autre qu'un versement de prestations aux membres du personnel ou en leur nom prévu dans les dispositions du régime et pris en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies.

Avantages à court terme

9. Les avantages à court terme incluent les avantages suivants, si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants:

- (a) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale ;
 - (b) les congés annuels payés et les congés de maladie payés ;
 - (c) l'intéressement et les primes ; et
 - (d) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité.
10. L'entité n'a pas à reclasser un avantage à court terme si ses attentes quant au moment du règlement changent temporairement. Toutefois, si les caractéristiques de l'avantage changent (par exemple, dans le cas où un avantage non cumulable devient cumulable) ou si le changement dans les attentes quant au moment du règlement n'est pas temporaire, l'entité examine si l'avantage répond toujours à la définition d'un avantage à court terme.

Comptabilisation et évaluation

Tous les avantages à court terme

11. **Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours d'une période, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie :**
- (a) **au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entité doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une réduction des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie ;**
 - (b) **en charges, à moins qu'une autre Norme n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IPSAS 12, *Stocks*, et IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*).**
12. **Les paragraphes 13, 16 et 19 expliquent comment l'entité doit appliquer le paragraphe 11 aux avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées et de plans d'intéressement ou d'attribution de primes.**

Absences à court terme rémunérées

13. **L'entité doit comptabiliser comme suit le coût attendu des avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées, conformément au paragraphe 11 :**
- (a) **dans le cas d'absences rémunérées cumulables, lorsque les membres du personnel rendent des services qui augmentent leurs droits à des absences rémunérées futures ; et**

(a) **dans le cas d'absences rémunérées non cumulables, lorsque les absences se produisent.**

14. Une entité peut notamment rémunérer les absences pour cause de vacances, maladie et incapacité de courte durée, maternité ou paternité, convocation au tribunal en tant que juré et service militaire. On distingue deux catégories de droits à absences rémunérées :
- (a) les droits cumulables ; et
 - (b) les droits non cumulables.
15. Dans le cas d'absences rémunérées cumulables, les droits à absences rémunérées sont reportables et peuvent être utilisés lors de périodes futures s'ils n'ont pas été intégralement utilisés dans la période en cours. Les absences rémunérées cumulables peuvent générer des avantages acquis (autrement dit, les membres du personnel ont droit, lorsqu'ils quittent l'entité, au règlement de leurs droits non utilisés) ou ne pas en générer (lorsque les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ, au règlement de leurs droits non utilisés). Lorsque les services rendus par les membres du personnel accroissent leurs droits à absences rémunérées futures, il en résulte une obligation pour l'entité. L'obligation existe et est comptabilisée même si les absences rémunérées ne génèrent pas d'avantages acquis ; toutefois, le fait que les membres du personnel puissent quitter l'entité avant d'avoir fait usage d'un avantage accumulé non acquis a un impact sur l'évaluation de cette obligation.
16. **Une entité doit évaluer le coût attendu des absences rémunérées cumulables comme étant le montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la date de clôture.**
17. Selon la méthode indiquée au paragraphe précédent, l'obligation est égale au montant des paiements supplémentaires attendus du seul fait que l'avantage est cumulable. Dans bon nombre de cas, l'entité n'a pas besoin de se livrer à des calculs détaillés pour estimer qu'elle n'a aucune obligation significative au titre de droits à des absences rémunérées non utilisés. Par exemple, une obligation au titre des congés maladie ne sera vraisemblablement significative que s'il existe un accord, formalisé ou non formalisé, selon lequel les congés maladie rémunérés non utilisés peuvent être pris sous la forme de congés payés.
18. Les droits à absences rémunérées non cumulables ne sont pas reportables ; si les droits de la période ne sont pas intégralement utilisés, ils sont perdus et les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ de l'entité, à un paiement au titre des droits non utilisés. Cela se produit habituellement pour les congés maladie (dans la mesure où les droits passés non utilisés n'augmentent pas les droits futurs), les congés maternité ou paternité et les absences rémunérées pour convocation en tant que juré ou pour service

militaire. Tant que l'absence ne s'est pas produite, l'entité ne comptabilise ni passif, ni charge, car la durée de service des membres du personnel n'augmente pas le montant de l'avantage.

Plans d'intéressement et d'attribution de primes

19. **L'entité doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes visés conformément au paragraphe 11 si et seulement si :**

- (a) **l'entité a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements au titre d'événements passés ; et**
- (b) **une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.**

Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.

20. Dans le secteur public, certaines entités ont des plans d'attribution de primes liées aux objectifs de performance de service ou à différents aspects de la performance financière. Dans le cadre de ces plans, l'attribution aux membres du personnel de montants spécifiés dépend d'une évaluation de leur participation à la réalisation des objectifs de l'entité ou d'un secteur de l'entité. Dans certains cas, ces plans peuvent concerner des groupes de salariés, par exemple lorsque l'évaluation de la performance s'effectue pour tous les salariés ou certains salariés d'un secteur d'activité donné plutôt que sur une base individuelle. En raison de la mission des entités du secteur public, les plans d'intéressement sont beaucoup moins fréquents dans les entités du secteur public que dans les entités à but lucratif. Néanmoins, pour les entités du secteur public dont certains secteurs d'activité ont un caractère marchand, l'intéressement est susceptible de constituer un élément de la rémunération du personnel. Il peut arriver que des entités du secteur public qui n'ont pas introduit un plan d'intéressement retiennent des indicateurs financiers comme critères d'évaluation de la performance, par exemple la génération de flux de produits ou le respect d'objectifs budgétaires. Certains plans prévoient l'attribution de primes à tous les membres du personnel qui ont rendus des services au titre de leur emploi au cours d'une période comptable, même si les membres du personnel ont quitté l'entité avant la date de clôture. Par contre, d'autres plans subordonnent le versement de la prime à une condition de présence dans l'entité pendant une période spécifiée, par exemple, celle d'être au service de l'entité tout au long de la période. De tels plans créent une obligation implicite car les membres du personnel rendent des services qui augmentent le montant qui sera à payer s'ils restent au service de l'entité jusqu'à la fin de la période spécifiée. L'évaluation de cette obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans percevoir un quelconque intéressement. Le paragraphe 22 indique les autres conditions préalables à remplir pour comptabiliser le

coût attendu des paiements à effectuer au titre de la performance, de primes et de l'intéressement.

21. Une entité peut n'avoir aucune obligation juridique d'accorder des primes. Mais il est des cas où l'entité a pour habitude d'accorder des primes à son personnel. Dans ce cas, l'entité a une obligation implicite car elle n'a pas d'autre solution réaliste que d'accorder les primes. L'évaluation de l'obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans recevoir de prime.
22. L'entité peut effectuer une estimation fiable de son obligation juridique ou implicite en vertu d'un plan d'intéressement ou d'attribution de primes si et seulement si :
 - (a) les dispositions du plan contiennent une formule de calcul du montant de la prestation ;
 - (b) l'entité calcule les montants à payer avant l'approbation des comptes ;
ou
 - (c) les pratiques passées indiquent clairement le montant de l'obligation implicite de l'entité.
23. C'est de l'activité des membres du personnel et non pas d'une opération conclue avec les propriétaires de l'entité que résulte l'obligation découlant des plans d'intéressement et d'attribution de primes. Par conséquent, l'entité comptabilise le coût des plans d'intéressement et d'attribution de primes non pas comme une distribution de bénéfice, mais comme une charge.
24. Si l'intégralité des paiements à effectuer au titre de plans d'intéressement et de primes n'est pas attendue dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements entrent dans la catégorie des autres avantages à long terme (voir paragraphes 155-161).

Informations à fournir

25. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les avantages à court terme, d'autres Normes peuvent imposer la présentation de certaines informations. Par exemple, IPSAS 20 impose de fournir des informations sur la rémunération globale des principaux dirigeants et IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, impose de fournir certaines informations concernant les charges liées aux avantages du personnel.

Avantages postérieurs à l'emploi - distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies

26. Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent des avantages tels que les suivants :

- (a) les prestations de retraite (par exemple, les pensions et les sommes forfaitaires versées à la retraite) ; et
- (b) les autres avantages postérieurs à l'emploi, comme l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

Les conventions en vertu desquelles une entité accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. L'entité applique la présente Norme à toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte sous forme de régime de retraite ou de régime d'avantages postérieurs à l'emploi pour encaisser les cotisations et payer les prestations.

27. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principales dispositions.
28. Dans les régimes à cotisations définies, l'obligation juridique ou implicite de l'entité se limite au montant des cotisations qu'elle s'engage à verser au fonds. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entité (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations. En conséquence, le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues) incombent en substance au membre du personnel.
29. On peut citer comme exemples de cas où l'obligation d'une entité n'est pas limitée au montant qu'elle s'engage à payer au fonds, ceux où l'entité a une obligation juridique ou implicite du fait :
- (a) que la formule de calcul des prestations établie par le régime n'est pas liée uniquement au montant des cotisations et qu'elle impose à l'entité de verser des cotisations supplémentaires si les actifs du régime se révèlent insuffisants pour assurer le service des prestations calculées selon la formule établie par le régime ;
 - (b) qu'il existe une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations ; ou
 - (c) que des usages donnent lieu à une obligation implicite.

Il peut y avoir, par exemple, obligation implicite lorsqu'une entité a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, alors qu'elle n'était pas légalement tenue de le faire.

30. En vertu des régimes à prestations définies :
- (a) l'entité a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel ; et
 - (b) le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entité. Si les réalisations en matière de risque actuariel ou de risque de placement sont plus mauvaises que les prévisions, l'obligation de l'entité peut s'en trouver majorée.
31. Les paragraphes 32 à 51 expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multi-employeurs, des régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités soumises à un contrôle commun, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

Régimes multi-employeurs

32. **L'entité doit classer un régime multi-employeurs en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction de ses caractéristiques (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des dispositions du régime).**
33. **Sauf si le paragraphe 34 s'applique, l'entité qui participe à un régime multi-employeurs à prestations définies doit :**
- (a) **comptabiliser sa part d'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies ; et**
 - (b) **fournir les informations imposées par les paragraphes 137 à 150 (à l'exclusion du paragraphe 150(d)).**
34. **Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entité doit :**
- (a) **comptabiliser le régime selon les paragraphes 53 et 54 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies ; et**
 - (b) **fournir les informations imposées par le paragraphe 150.**
35. À titre d'exemple, un régime multi-employeurs à prestations définies peut être un régime :
- (a) financé par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours de la période, et où les prestations futures acquises durant la période seront financées par les cotisations futures ; et

(b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de leur nombre d'années de service et dans lequel les entités participantes n'ont aucun moyen réaliste de se retirer du régime sans payer une cotisation au titre des prestations acquises par les membres du personnel jusqu'à la date du retrait. Un tel régime fait courir un risque actuariel à l'entité : en effet, si le coût ultime des prestations déjà acquises à la date de clôture est supérieur à celui attendu, l'entité devra soit relever ses cotisations, soit persuader les membres de son personnel d'accepter une réduction de leurs prestations. Un tel régime est donc un régime à prestations définies.

36. Lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes sur un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entité enregistre au prorata sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé audit régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, il se peut que l'entité soit dans l'incapacité de déterminer sa part de la situation financière et de la performance du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir procéder à la comptabilisation. Ce cas peut se produire si :

(a) le régime expose les entités participantes aux risques actuariels associés au personnel, présent et passé d'autres entités, et qu'il n'existe donc pas de base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entités ; ou si

(b) l'entité n'a pas accès à toutes les informations sur le régime que nécessite l'application de la présente Norme.

Dans ces cas, l'entité comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et fournit les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 150.

37. Il peut y avoir entre le régime multi-employeurs et ses participants un accord contractuel qui détermine comment l'excédent du régime sera distribué aux participants (ou comment le déficit sera financé). Le participant d'un régime multi-employeurs régi par un tel contrat, qui comptabilise ce régime comme étant un régime à cotisations définies conformément au paragraphe 34, doit comptabiliser l'actif ou le passif qui résulte de l'accord contractuel et passer en résultat le produit ou la charge qui en découle.

38. Le régime multi-employeurs se distingue du régime à administration groupée. Ce dernier est un simple rassemblement de régimes à employeur unique, qui permet aux employeurs qui y participent de mettre en commun leurs actifs à des fins de placement et pour réduire les coûts d'administration et de gestion desdits placements, tout en maintenant des droits de propriété séparés pour le bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes à administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation puisque l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre

régime à employeur unique est immédiatement disponible et que ces régimes n'exposent pas les entités participantes aux risques actuariels associés au personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entités. Les définitions de la présente Norme imposent à l'entité de classer un régime à administration groupée soit comme un régime à cotisations définies, soit comme un régime à prestations définies en fonction des caractéristiques du régime (y compris toute obligation implicite allant au-delà des dispositions du régime).

39. **En cas de liquidation d'un régime multi-employeurs à prestations définies ou si l'entité se retire d'un tel régime, celle-ci doit appliquer IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, pour déterminer quand comptabiliser un passif à cet égard et comment l'évaluer.**

Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités sous contrôle commun

40. Les régimes à prestations définies qui répartissent les risques entre différentes entités sous contrôle commun, par exemple une entité contrôlante et une entité contrôlée, ne sont pas des régimes multi-employeurs.
41. Une entité participant à un tel régime doit obtenir les informations relatives à l'ensemble du régime, évaluées selon la présente Norme sur la base des hypothèses qui s'appliquent à l'ensemble du régime. S'il y a un accord contractuel, une convention juridiquement contraignante ou une politique déclarée en vertu duquel/de laquelle le coût net des prestations définies de l'ensemble du régime, mesuré selon la présente Norme, est facturé aux entités composant l'entité économique, l'entité doit, dans ses états financiers individuels ou séparés, comptabiliser le coût net des prestations définies ainsi facturées. En l'absence d'un tel accord, d'une telle convention ou d'une telle politique, le coût net des prestations définies doit être comptabilisé dans les états financiers individuels ou séparés de l'entité du groupe qui est légalement l'employeur promoteur du régime. Les autres entités du groupe doivent comptabiliser dans leurs états financiers séparés ou individuels un coût égal à leur cotisation exigible pour la période.
42. Il y a des cas dans le secteur public où une entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées participent à un régime à prestations définies. En l'absence de contrat, de convention juridiquement contraignante ou de politique déclarée visé(e) au paragraphe 41, l'entité contrôlée applique les dispositions comptables relatives à un régime à cotisations définies et l'entité contrôlante celles relatives à un régime à prestations définies dans ses états financiers consolidés. L'entité contrôlée indique également dans ses états financiers individuels qu'elle applique les dispositions comptables relatives à un régime à cotisations définies. Une entité contrôlée qui applique les dispositions relatives à un régime à cotisations définies fournit également des informations sur l'entité contrôlante, et indique que ce sont les dispositions

comptables relatives à un régime à prestations définies qui sont appliquées dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante. L'entité contrôlée fournit également les informations imposées par le paragraphe 151.

43. **La participation à un tel régime est une transaction entre parties liées au niveau de chaque entité individuelle. Dès lors, une entité doit fournir dans ses états financiers individuels ou séparés les informations imposées par le paragraphe 151.**

Régimes généraux et obligatoires

44. **L'entité doit comptabiliser un régime général et obligatoire de la même manière qu'un régime multi-employeurs (voir paragraphes 32 et 39).**
45. Les régimes généraux et obligatoires sont établis par la législation pour couvrir toutes les entités (ou toutes les entités d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont gérés par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence spécialement créée à cet effet). La présente Norme ne traite que des avantages du personnel de l'entité à l'exclusion de la comptabilisation d'obligations dans le cadre de régimes généraux et obligatoires relatives au personnel en activité et aux anciens membres du personnel d'entités non contrôlées par l'entité présentant les états financiers. Si les états peuvent mettre en place des régimes généraux et obligatoires qui assurent des prestations au profit des salariés du secteur privé et des travailleurs indépendants, les obligations relatives à ces régimes ne sont pas traitées dans la présente Norme. Certains régimes établis par une entité prévoient à la fois des prestations obligatoires se substituant aux prestations qui, autrement, seraient couvertes par un régime général et obligatoire, ainsi que des prestations complémentaires facultatives. Les régimes de ce type ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.
46. En général, les régimes généraux et obligatoires sont financés par répartition : les cotisations sont fixées à un niveau dont on estime qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours de la période ; les prestations futures acquises durant la période seront financées par les cotisations futures. Les entités concernées par les régimes généraux et obligatoires les comptabilisent soit comme des régimes à cotisations définies, soit comme des régimes à prestations définies. Le traitement comptable est conditionné par l'existence pour l'entité d'une obligation juridique ou implicite de payer les prestations futures. Si la seule obligation de l'entité est d'acquitter les cotisations échues, et si l'entité n'a pas l'obligation de verser les prestations futures, le régime général et obligatoire est comptabilisé comme un régime à cotisations définies.
47. Un régime général et obligatoire peut être classé en régime à cotisations définies par une entité contrôlée. Néanmoins, il existe une présomption réfutable que le régime sera qualifié de régime à prestations définies par

l'entité contrôlante. Lorsque la présomption est réfutée, le régime général et obligatoire est comptabilisé comme un régime à cotisations définies.

Prestations assurées

48. **Une entité peut payer les primes d'un contrat d'assurance souscrit pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle ait (directement ou indirectement par le biais du régime) une obligation juridique ou implicite :**

- (a) **de payer directement les prestations à leur date d'exigibilité ; ou**
- (b) **de payer des montants complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par le personnel au titre de la période en cours et des périodes antérieures.**

Si l'entité a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.

49. Il n'est pas nécessaire que les prestations assurées par un contrat d'assurance soient directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entité au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi comportant des contrats d'assurance sont soumis à la même distinction entre comptabilisation et financement que les autres régimes capitalisés.

50. Lorsqu'une entité finance des obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'un contrat d'assurance en vertu duquel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, indirectement du fait du régime, par le biais d'un mécanisme d'établissement des primes futures ou parce que l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne s'assimile pas à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entité :

- (a) comptabilise un contrat d'assurance éligible en tant qu'actif du régime (voir paragraphe 8) ; et
- (b) comptabilise tout autre contrat d'assurance en tant que droits à remboursement (si le contrat satisfait au critère du paragraphe 118).

51. Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants du régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement des primes fixées en vertu de ces contrats correspond en substance au règlement de l'obligation au titre d'avantages du personnel et non à un investissement pour faire face à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif ni passif. Elle comptabilise donc ses paiements comme des versements à un régime à cotisations définies.

Avantages postérieurs à l'emploi - régimes à cotisations définies

52. La comptabilisation des régimes à cotisations définies est simple car l'obligation de l'entité présentant les états financiers est déterminée par les montants à payer pour la période. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la dépense, et les écarts actuariels n'existent pas. En outre, les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf si leur règlement intégral n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel les services correspondants sont rendus par les membres du personnel.

Comptabilisation et évaluation

53. **Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours d'une période, l'entité doit comptabiliser la cotisation à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services :**
- (a) **au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la date de clôture, l'entité doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie ; et**
 - (b) **en charges, à moins qu'une autre Norme n'impose ou n'autorise l'incorporation de ces cotisations dans le coût d'un actif (voir par exemple IPSAS 12 et IPSAS 17).**
54. **Si le règlement intégral des cotisations au régime à cotisations définies n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les services correspondants ont été rendus par les membres du personnel, elles doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation défini au paragraphe 85.**

Informations à fournir

55. **L'entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.**
56. Lorsque IPSAS 20 l'impose, l'entité fournit des informations sur les cotisations aux régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

Avantages postérieurs à l'emploi — régimes à prestations définies

57. La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée car elles peuvent être réglées de

nombreuses années après que les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

58. Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non capitalisés ou des régimes intégralement ou partiellement capitalisés grâce aux cotisations versées par l'entité présentant les états financiers, et parfois grâce à celles des membres de son personnel, à une entité ou à un fonds juridiquement distinct qui paie les prestations aux bénéficiaires. Le versement à l'échéance des prestations dépend non seulement de la situation financière et de la performance du fonds, mais également de la capacité de l'entité (et de son consentement) à pallier une insuffisance éventuelle des actifs du fonds. L'entité supporte en substance les risques actuariels et de placement liés au régime. En conséquence, la charge constatée pour un régime à prestations définies n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour la période.
59. La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entité :
- (a) de déterminer le montant du déficit ou de l'excédent, ce qui exige :
 - (i) d'utiliser une méthode actuarielle (la méthode des unités de crédit projetées) pour estimer de façon fiable le coût qu'assurera au final l'entité pour les avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant la période en cours et les périodes antérieures (voir paragraphes 69-71). Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à la période en cours et aux périodes antérieures (voir paragraphes 72-76) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (notamment la rotation du personnel et la mortalité) et financières (notamment les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influenceront sur le coût des prestations (voir paragraphes 77-100) ;
 - (ii) d'actualiser ces prestations afin de déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies et le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 69-71 et 85-88) ;
 - (iii) de déduire la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 115-117) de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies ;
 - (b) de déterminer le montant du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies à partir du montant du déficit ou de l'excédent déterminé en (a), ajusté pour tenir compte de l'effet, le cas échéant, de la limitation

au plafond de l'actif du montant de l'actif net au titre des prestations définies (voir paragraphe 66) ;

- (c) de déterminer les montants à comptabiliser en résultat pour :
 - (i) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 72-76) ;
 - (ii) le coût des services passés et le profit ou la perte résultant d'une liquidation, le cas échéant (voir paragraphes 101-114) ;
 - (iii) les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 125-128) ;
- (d) de déterminer les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies à comptabiliser dans les autres éléments du résultat global. Ces réévaluations comprennent :
 - (i) les écarts actuariels (voir paragraphes 130 et 131) ;
 - (ii) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 132) ; et
 - (iii) la variation, le cas échéant, de l'effet du plafond de l'actif (voir paragraphe 66), à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.

Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.

- 60. **L'entité doit déterminer le passif (l'actif) net au titre des prestations définies avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la date de clôture.**
- 61. La présente Norme encourage les entités (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entité peut demander à un actuaire qualifié d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la date de clôture. Toutefois, les résultats de cette évaluation sont corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la date de clôture.
- 62. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans la présente norme.

Comptabilisation d'une obligation implicite

63. **L'entité doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des dispositions du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.**
64. Les dispositions d'un régime à prestations définies peuvent autoriser l'entité à résilier son obligation résultant du régime. Néanmoins, il est habituellement difficile pour une entité de mettre fin à cette obligation (sans effectuer de paiements) si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence de preuve contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entité qui promet actuellement d'accorder lesdits avantages continuera à le faire pendant toute la durée de vie active restante de son personnel.

État de la situation financière

65. **L'entité doit comptabiliser dans l'état de la situation financière le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.**
66. **Lorsque le régime à prestations définies présente un excédent, l'entité doit évaluer l'actif net au titre des prestations définies au plus faible des deux montants suivants :**
- (a) **l'excédent du régime ; et**
 - (b) **le plafond de l'actif, déterminé par application du taux d'actualisation défini au paragraphe 85.**
67. Un actif net au titre des prestations définies peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été surfinancé ou lorsqu'il y a eu des gains actuariels. Dans ce cas, l'entité comptabilise un actif net au titre des prestations définies car :
- (a) elle contrôle une ressource qui est la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs ;
 - (b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entité et services rendus par le membre du personnel) ; et
 - (c) l'entité peut en attendre des avantages économiques futurs sous la forme d'une diminution de ses cotisations futures ou d'un remboursement en trésorerie, soit directement, soit indirectement par affectation à un régime en déficit. Le plafond de l'actif correspond à la valeur actuelle de ces avantages économiques futurs.

Comptabilisation et évaluation—Valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et du coût des services rendus au cours de la période

68. De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, les cotisations versées par les membres du personnel et l'évolution des coûts médicaux, peuvent influencer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude est susceptible de durer longtemps. Pour évaluer la valeur actuelle des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de la période, il faut :
- (a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 69-71) ;
 - (b) affecter les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 72-76) ; et
 - (c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 77-100).

Méthode d'évaluation actuarielle

69. **L'entité doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actuelle de son obligation au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés.**
70. La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des années de services ou méthode des prestations par année de service) considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations (voir paragraphes 72-76) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 77-100).
71. Une entité actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si le règlement d'une partie de l'obligation est attendu dans les douze mois suivant la date de clôture.

Affectation des droits à prestations aux périodes de service

72. **Lorsqu'elle détermine la valeur actuelle de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entité doit affecter les droits à prestations aux périodes de service selon la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois, si les services rendus au cours des années ultérieures aboutissent à un niveau de droits à prestations supérieur de façon significative à celui des années antérieures, l'entité doit affecter les droits à prestations sur une base linéaire entre :**

- (a) **la date à laquelle les services rendus par le membre du personnel ont commencé à générer des droits à prestations en vertu du régime (que ceux-ci soient ou non conditionnés par des services ultérieurs) ; et**
- (b) **la date à laquelle les services additionnels rendus par le membre du personnel cessent de générer un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, à l'exception de ce qui pourrait résulter d'augmentations de salaire futures.**

73. La méthode des unités de crédit projetées impose qu'une entité affecte les droits à prestations à la période en cours (pour déterminer le coût des services rendus dans cette période), et à la période en cours et aux périodes antérieures (pour déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies). L'entité affecte les droits à prestations aux périodes au cours desquelles l'obligation d'assurer des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en contrepartie d'avantages postérieurs à l'emploi que l'entité devra payer au cours de périodes futures. Les techniques actuarielles permettent à l'entité d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.
74. Dans le cas d'un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont soumis à une condition de poursuite de l'emploi (autrement dit, même s'ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite dans la mesure où le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue à chaque date de clôture successive. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité tient compte de la probabilité que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. Par ailleurs, même si certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne donnent lieu à des prestations que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, l'obligation correspondante naît lorsque le membre du personnel rend les services qui lui ouvriront droit à une prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.
75. L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle la poursuite de l'activité cesse de générer un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, la totalité de la charge est affectée aux périodes prenant fin au plus tard à cette date. L'affectation aux différentes périodes se fait selon la formule établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours d'années ultérieures aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des années antérieures, l'entité doit

répartir la charge sur une base linéaire jusqu'à la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel cesseront de générer un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. En effet, sur l'ensemble de la période, l'activité du membre du personnel générera, au bout du compte, ce niveau supérieur de droits à prestations.

76. Lorsque le montant d'un droit à prestations est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaires futures auront un impact sur le montant requis pour éteindre l'obligation existant au titre des services rendus avant la date de clôture, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent :
- (a) Aux fins du paragraphe 72(b), les augmentations de salaires ne génèrent pas de droits à prestations supplémentaires bien que le montant du droit à prestations soit fonction du salaire de fin de carrière ; et
 - (b) le montant du droit à prestations affecté à chaque période représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

Hypothèses actuarielles

77. Les hypothèses actuarielles doivent être exemptes de parti pris et mutuellement compatibles.
78. Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entité des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent :
- (a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel en activité et des membres du personnel anciens et actuels (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants :
 - (i) la mortalité (voir paragraphes 83 et 84) ;
 - (ii) la rotation du personnel, l'invalidité et le départ en retraite anticipée ;
 - (iii) la proportion des membres affiliés au régime ayant des personnes à charge qui auront droit aux prestations ;
 - (iv) la proportion des membres affiliés au régime qui choisiront chacune des options de paiement offertes en vertu des dispositions du régime ; et
 - (v) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes d'assistance médicale ;
 - (b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants :
 - (i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 85-88) ;

- (ii) les niveaux de prestations (à l'exclusion des coûts des prestations assumés par les membres du personnel) et les salaires futurs (voir paragraphes 89-97) ;
 - (iii) dans le cas de l'assistance médicale, les coûts médicaux futurs, y compris les coûts d'administration des demandes (c'est-à-dire les coûts qui seront engagés lors du traitement et du règlement des demandes, y compris les honoraires juridiques et les honoraires d'experts) (voir paragraphes 98-100) ; et
 - (iv) les impôts à payer par le régime sur les cotisations relatives aux services rendus avant la date de clôture ou sur les prestations qui en résultent.
79. Les hypothèses actuarielles sont exemptes de parti pris si elles ne sont ni imprudentes ni d'une prudence excessive.
80. Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles traduisent les rapports économiques existant entre certains facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires et les taux d'actualisation. À titre d'exemple, toutes les hypothèses qui dépendent de l'inflation prévue pour une période donnée (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations de salaires et d'avantages du personnel) supposent le même niveau d'inflation pendant cette période.
81. Une entité détermine le taux d'actualisation et les autres hypothèses financières en termes nominaux (faciaux), sauf si des estimations en termes réels (corrigées de l'inflation) sont plus fiables comme, par exemple, dans une économie hyperinflationniste (voir IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*) ou lorsque le droit à prestations est indexé et que le marché des obligations indexées libellées dans la même monnaie et de même durée est actif.
82. **Les hypothèses financières doivent être établies sur la base des attentes du marché à la date de clôture, pour la période au cours de laquelle les obligations doivent être éteintes.**

Hypothèses actuarielles : mortalité

83. **L'entité doit établir ses hypothèses portant sur la mortalité en fonction de sa meilleure estimation des taux de mortalité chez les membres affiliés au régime, pendant et après l'emploi.**
84. Pour estimer le coût final d'un avantage, l'entité tient compte de l'évolution attendue de la mortalité, par exemple en modifiant les tables de mortalité actuelles pour y intégrer les estimations relatives au recul de la mortalité.

Hypothèses actuarielles : taux d'actualisation

85. **Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (qu'il s'agisse de régimes capitalisés ou non) doit traduire la valeur temps de l'argent. La monnaie et la durée des instruments financiers choisis pour refléter la valeur temps de l'argent doivent correspondre à la monnaie et à la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.**
86. L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet significatif. Le taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent, mais ne traduit ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne traduit pas le risque de crédit spécifique à l'entité auquel s'exposent ses créanciers ; il ne traduit pas non plus le risque d'écarts entre les réalisations futures et les hypothèses actuarielles.
87. Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. Dans la pratique, une entité applique souvent un taux d'actualisation moyen, unique et pondéré qui reflète ses estimations quant au calendrier et au montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les avantages doivent être versés.
88. L'entité doit apprécier si le taux d'actualisation qui reflète la valeur temps de l'argent à la date de clôture est déterminé mieux par référence au taux de rendement du marché des obligations d'État, des obligations d'entreprise de première catégorie ou d'un autre instrument financier. Dans certains pays, le taux de rendement du marché des obligations d'État à la date de clôture fournira la meilleure approximation de la valeur temps de l'argent. Toutefois, cela peut ne pas être le cas dans certains pays, par exemple, les pays dans lesquels il n'existe pas de marché actif des obligations d'État ou lorsque le taux de rendement du marché des obligations d'État ne reflète pas la valeur temps de l'argent à la date de clôture. Dans ce cas, l'entité présentant les états financiers détermine le taux par une autre méthode, par exemple en se référant au taux de rendement du marché des obligations d'entreprises de première catégorie. Dans certaines circonstances, il se peut qu'il n'existe pas de marché actif des obligations d'État ou d'entreprises de première catégorie à échéance suffisamment longue pour correspondre à l'échéance estimée de tous les versements de prestations. Dans ce cas, l'entité utilise les taux d'intérêt actuels de marché correspondant à l'échéance appropriée pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux d'intérêt actuels du marché à l'aide de la courbe des taux. Il est peu vraisemblable que la valeur actuelle totale d'une obligation au titre des prestations définies soit particulièrement sensible au taux d'actualisation appliqué à la fraction des prestations payable au-delà des dates d'échéance les plus lointaines de l'instrument financier retenu, par exemple des obligations d'entreprise ou des obligations d'État.

Hypothèses actuarielles : salaires, avantages et coûts médicaux

89. **L'entité doit évaluer ses obligations au titre des prestations définies sur une base reflétant :**
- (a) **les droits à prestations selon les dispositions du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) à la date de clôture ;**
 - (b) **les augmentations de salaire futures estimées qui influent sur les prestations à payer ;**
 - (c) **l'effet du plafonnement, le cas échéant, de la part du coût des avantages futurs à la charge de l'employeur ;**
 - (d) **les cotisations des membres du personnel et de tiers qui diminuent le coût final des avantages pour l'entité ; et**
 - (e) **les changements futurs estimés du niveau des prestations payées dans le cadre de tout régime général et obligatoire affectant les prestations à payer au titre d'un régime à prestations définies, si et seulement si :**
 - (i) **ces changements ont été adoptés avant la date de clôture ;**
ou
 - (ii) **des données historiques ou d'autres indications fiables démontrent que ces prestations du régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'indice général des prix ou l'indice général des salaires.**
90. Les hypothèses actuarielles traduisent les changements futurs touchant des avantages qui sont énoncés dans les dispositions du régime (ou qui découlent d'une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) à la date de clôture. C'est le cas, par exemple, lorsque :
- (a) l'entité a procédé, dans le passé, à des augmentations des avantages du personnel, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et que rien n'indique que cette pratique va changer ;
 - (b) l'entité est tenue, par les dispositions du régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) ou par une disposition légale ou réglementaire, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime (voir paragraphe 110(c)) ; ou
 - (c) les prestations varient en fonction de l'atteinte d'un objectif de performance ou d'autres critères. Par exemple, les dispositions du régime peuvent prévoir le paiement de prestations réduites ou le versement de cotisations supplémentaires par les membres du personnel si les actifs du régime sont insuffisants. L'évaluation de

l'obligation reflète la meilleure estimation de l'effet de l'objectif de performance ou des autres critères.

91. Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les dispositions du régime (ou qui ne découlent pas d'une obligation implicite) à la date de clôture. Ces changements généreront :
 - (a) un coût des services passés dans la mesure où ils affecteront les prestations au titre de services antérieurs au changement ; et
 - (b) un coût des services rendus au cours des périodes postérieures au changement, dans la mesure où ils affecteront les prestations au titre de services postérieurs au changement.
92. Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, les promotions et d'autres facteurs pertinents comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.
93. Dans certains régimes à prestations définies, le montant des cotisations qu'une entité est tenue de verser est plafonné. Le coût final des avantages tient compte de l'effet du plafond des cotisations. Cet effet est calculé sur la plus courte des deux périodes suivantes :
 - (a) la durée de vie estimée de l'entité ; ou
 - (b) la durée de vie estimée du régime.
94. Certains régimes à prestations définies imposent aux membres du personnel ou à des tiers de verser des cotisations pour financer le coût du régime. Les cotisations des membres du personnel réduisent le coût des prestations qui est à la charge de l'entité. L'entité détermine si les cotisations de tiers donnent lieu à une réduction du coût des avantages qui est à sa charge ou à un droit à remboursement comme il est décrit au paragraphe 118. Les cotisations des membres du personnel ou de tiers peuvent être prévues par les dispositions du régime (ou résulter d'une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) ou être discrétionnaires. Les cotisations discrétionnaires de membres du personnel et de tiers génèrent une réduction du coût des services lorsqu'elles sont versées au régime.
95. Les cotisations des membres du personnel et de tiers prévues par les dispositions du régime réduisent le coût des services (si elles se rattachent aux services) ou ont une incidence sur les réévaluations du passif (de l'actif net au titre des prestations définies (si elles ne se rattachent pas aux services). Les cotisations qui ne se rattachent pas aux services sont, par exemple, celles qui sont requises pour réduire un déficit découlant de pertes sur les actifs du régime ou de pertes actuarielles. Les cotisations des membres du personnel ou de tiers qui se rattachent aux services réduisent le coût des services comme suit :

- (a) si le montant des cotisations dépend du nombre d'années de service, l'entité doit rattacher les cotisations aux périodes de service selon la même méthode que celle utilisée en application du paragraphe 72 pour les droits à prestations bruts (c'est-à-dire selon la formule de calcul des cotisations établie par le régime ou de manière linéaire) ; ou
- (b) si le montant des cotisations ne dépend pas du nombre d'années de service, l'entité peut comptabiliser ces cotisations comme une réduction du coût des services dans la période au cours de laquelle les services correspondants sont rendus. Les cotisations qui ne dépendent pas du nombre d'années de service sont, par exemple, celles qui correspondent à un pourcentage fixe du salaire du membre du personnel ou à un montant fixe tout au long de la période de service, ou qui sont fonction de l'âge du membre du personnel.

Le paragraphe AG13 fournit le guide d'application correspondant.

96. Pour ce qui est des cotisations des membres du personnel ou de tiers qui sont rattachées aux périodes de service selon le paragraphe 95(a), les changements dans les cotisations génèrent :
- (a) soit un coût des services rendus au cours de la période et un coût des services passés (si les changements ne découlent ni des dispositions du régime ni d'une obligation implicite) ;
 - (b) soit des écarts actuariels (si les changements découlent des dispositions du régime ou d'une obligation implicite).
97. Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'État ou de l'assistance médicale de l'État. L'évaluation de ces avantages reflète la meilleure estimation de ces variables effectuée sur la base de données historiques et d'autres indications fiables.
98. **Les hypothèses relatives aux coûts médicaux doivent prendre en compte les variations futures estimées du coût des services médicaux résultant à la fois de l'inflation et de l'évolution spécifique aux coûts médicaux.**
99. L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de remboursement futures et sur le coût du règlement de ces demandes. Une entité estime ses coûts médicaux futurs sur la base de données historiques tirées de sa propre expérience, complétées si nécessaire de données historiques provenant d'autres entités, de compagnies d'assurance, de prestataires médicaux ou d'autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, de l'évolution de l'utilisation et de l'offre de soins de santé et de l'évolution de l'état de santé des bénéficiaires du régime.

100. Le niveau et la fréquence des demandes de remboursement sont particulièrement sensibles à l'âge, à l'état de santé et au sexe des membres du personnel (et de leurs personnes à charge) mais ils peuvent être également sensibles à d'autres facteurs comme l'emplacement géographique. En conséquence, les données historiques sont ajustées dans la mesure où la composition démographique de la population diffère de celle de la population ayant servi de base pour l'établissement de ces données. Elles sont également ajustées lorsque des indications fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se maintenir.

Coût des services passés et profits et pertes résultant d'une liquidation

101. **Avant de déterminer le coût des services passés, ou le profit ou la perte résultant d'une liquidation, l'entité doit réévaluer le passif (l'actif) net au titre des prestations définies sur la base de la juste valeur actuelle des actifs du régime et d'hypothèses actuarielles actuelles (y compris les taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) reflétant les prestations accordées selon le régime avant sa modification, réduction ou liquidation.**
102. L'entité n'est pas tenue de faire la distinction entre le coût des services passés découlant d'une modification d'un régime, le coût des services passés découlant d'une réduction et le profit ou la perte résultant d'une liquidation si ces opérations sont simultanées. Il arrive dans certains cas qu'un régime soit modifié avant sa liquidation, par exemple lorsqu'une entité apporte un changement aux prestations accordées selon le régime et règle ultérieurement les prestations révisées. En pareil cas, l'entité comptabilise le coût des services passés avant de comptabiliser un profit ou une perte sur la liquidation.
103. Il y a simultanément liquidation, modification et réduction d'un régime si la cessation du régime fait que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, la cessation d'un régime ne constitue pas une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime qui offre des prestations, en substance, identiques.

Coût des services passés

104. Le coût des services passés est la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies qui résulte de la modification ou de la réduction d'un régime.
105. **L'entité doit comptabiliser en charges le coût des services passés à la première des deux dates suivantes :**
- (a) **La date de modification ou de réduction du régime ;**
 - (b) **La date à laquelle l'entité comptabilise les coûts de restructuration correspondants (voir IPSAS 19) ou les indemnités de fin de contrat de travail correspondantes (voir paragraphe 168).**

106. Il y a modification d'un régime lorsque l'entité instaure un régime à prestations définies ou qu'elle y met fin, ou lorsqu'elle modifie les prestations à payer selon un régime à prestations définies existant.
107. Il y a réduction lorsque l'entité réduit de façon importante le nombre de membres du personnel bénéficiant d'un régime. Une réduction peut résulter d'un événement isolé, comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, ou la cessation ou la suspension du régime.
108. Le coût des services passés peut être positif (lorsque l'instauration ou la modification d'avantages augmente la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies) ou négatif (lorsque le retrait ou la modification d'avantages réduit la valeur actualisée de cette obligation).
109. Lorsque l'entité réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et, en même temps, augmente d'autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.
110. Sont exclus du coût des services passés :
- (a) l'incidence des différences entre les augmentations de salaires prises pour hypothèses et les augmentations effectives sur l'obligation de payer des prestations au titre de services rendus au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte les projections de salaires) ;
 - (b) les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des prestations de retraite que l'entité a l'obligation implicite d'accorder (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations) ;
 - (c) les estimations des améliorations de prestations résultant de gains actuariels ou du rendement des actifs du régime qui ont été comptabilisés dans les états financiers, si l'entité est tenue, soit par les dispositions du régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions), soit par des dispositions légales ou réglementaires, d'utiliser tout excédent du régime au profit des participants au régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été officiellement accordée (il n'y a pas de coût des services passés parce que l'augmentation de l'obligation est en l'occurrence une perte actuarielle (voir paragraphe 90)) ;
 - (d) l'accroissement des avantages acquis (c'est-à-dire les avantages qui ne sont pas soumis à une condition de poursuite de l'emploi (voir paragraphe 74)) lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou améliorées, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés parce que l'entité a comptabilisé le coût estimé des

prestations au titre des services rendus au cours de la période au fur et à mesure que les services étaient rendus).

Profits et pertes sur liquidation

111. Le profit ou la perte résultant d'une liquidation est égal à la différence entre :
- (a) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies qui est réglée, déterminée à la date de liquidation ; et
 - (b) la contrepartie de la liquidation, y compris, le cas échéant, le montant des actifs du régime transférés et des paiements effectués directement par l'entité dans le cadre de la liquidation.
112. **L'entité doit comptabiliser le profit ou la perte résultant de la liquidation d'un régime à prestations définies lorsque la liquidation a lieu.**
113. Une liquidation a lieu lorsque l'entité conclut une opération (autre que le versement, aux membres du personnel ou en leur nom, des prestations prévues par les dispositions du régime et prises en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies. Par exemple, le transfert non récurrent d'obligations importantes de l'employeur selon le régime à une compagnie d'assurance par la souscription d'un contrat d'assurance est une liquidation. Par contre, le paiement, en application des dispositions du régime, d'une somme forfaitaire aux participants en échange de leurs droits de recevoir certaines prestations postérieures à l'emploi n'est pas une liquidation.
114. Dans certains cas, l'entité souscrit un contrat d'assurance pour financer une partie ou la totalité des prestations liées aux services rendus par les membres du personnel dans la période considérée et les périodes antérieures. La souscription d'un tel contrat ne constitue pas une liquidation si l'entité conserve une obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 48) d'effectuer des paiements si l'assureur ne verse pas les prestations visées par le contrat d'assurance. Les paragraphes 118 à 121 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits à remboursement en vertu de contrats d'assurance qui ne constituent pas des actifs du régime.

Comptabilisation et évaluation - Actifs du régime

Juste valeur des actifs du régime

115. La juste valeur des actifs du régime est déduite de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies lors de la détermination du déficit ou de l'excédent.
116. Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entité présentant les états financiers ainsi que les instruments financiers non cessibles émis par ladite entité et détenus par le fonds. Les actifs du régime

sont réduits de tous passifs du fonds qui ne se rapportent pas aux avantages du personnel, par exemple, les fournisseurs et autres dettes et les passifs découlant d'instruments financiers dérivés.

117. Lorsque les actifs du régime incluent des contrats d'assurance éligibles correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou partie des prestations payables selon le régime, il est considéré que la juste valeur de ces contrats d'assurance est la valeur actualisée des obligations correspondantes (sous réserve de toute diminution requise si les montants à recevoir en vertu des contrats d'assurance ne sont pas totalement recouvrables).

Remboursements

118. **Lorsque, et seulement lorsque, elle est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera partiellement ou intégralement les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation au titre de prestations définies, l'entité doit :**
- (a) **comptabiliser son droit à remboursement en tant qu'actif distinct et évaluer cet actif à sa juste valeur ;**
 - (b) **décomposer et comptabiliser les variations de la juste valeur de son droit à remboursement de la même façon que les variations de la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 126 et 128). Les composantes du coût des prestations définies comptabilisées selon le paragraphe 122 peuvent être présentées après déduction des montants relatifs aux variations de la valeur comptable du droit à remboursement.**
119. Il arrive qu'une entité puisse se tourner vers une autre partie, telle qu'un assureur, pour obtenir le paiement partiel ou total de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation au titre de prestations définies. Les contrats d'assurance éligibles, définis au paragraphe 8, constituent des actifs du régime. L'entité comptabilise ses contrats d'assurance éligibles de la même manière que tous les autres actifs du régime ; le paragraphe 118 ne s'applique pas dans ce cas (voir paragraphes 48 à 51 et 117).
120. Les contrats d'assurance détenus par l'entité qui ne sont pas des contrats d'assurance éligibles ne constituent pas des actifs du régime. Le paragraphe 118 s'applique dans ce cas : l'entité comptabilise son droit à remboursement en vertu du contrat d'assurance en tant qu'actif distinct plutôt que de le déduire lors de la détermination du déficit ou de l'excédent au titre des prestations définies. Le paragraphe 142(b) impose à l'entité de fournir une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante.
121. Si le droit à remboursement est la conséquence d'un contrat d'assurance, correspondant exactement par le montant et l'échéance à tout ou partie

des prestations payables en vertu d'un régime à prestations définies, il est considéré que la juste valeur du droit à remboursement est la valeur actuelle de l'obligation correspondante (sous réserve de toute réduction requise si le remboursement n'est pas totalement recouvrable).

Composantes du coût des prestations définies

122. **L'entité doit comptabiliser comme suit les composantes du coût des prestations définies, sauf dans la mesure où une autre IPSAS impose ou permet de les incorporer dans le coût d'un actif :**
- (a) **le coût des services (voir paragraphes 68 à 114) dans le résultat net ;**
 - (b) **les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 125 à 128) dans le résultat net ;**
 - (c) **les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 129 à 132) dans l'actif net/ la situation nette.**
123. D'autres normes imposent d'incorporer certains coûts relatifs aux avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IPSAS 12 et IPSAS 17). Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs englobent le prorata approprié des composantes énoncées au paragraphe 122.
124. **Les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies comptabilisées en actif net/situation nette ne doivent pas être reclassées en résultat net au cours d'une période ultérieure. Toutefois, l'entité peut virer ces montants comptabilisés en actif net/situation nette au sein de l'actif net / situation nette.**

Intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies

125. **Le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies doit se faire en multipliant ce passif (l'actif) net par le taux d'actualisation spécifié au paragraphe 85, tels que déterminés au début de l'exercice et compte tenu de la variation du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies attribuable aux paiements de cotisations et de prestations au cours de la période.**
126. On peut considérer que les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies sont composés du produit d'intérêts généré par les actifs du régime, du coût financier relatif à l'obligation au titre des prestations définies et des intérêts sur l'effet du plafond de l'actif dont il est question au paragraphe 66.
127. Le produit d'intérêts généré par les actifs du régime est une composante du rendement de ces actifs. On le calcule en multipliant la juste valeur des

actifs du régime par le taux d'actualisation décrit au paragraphe 85, tels que déterminés au début de l'exercice et compte tenu de la variation des actifs du régime attribuable au paiement de cotisations et de prestations au cours de la période. La différence entre le produit d'intérêts généré par les actifs du régime et le rendement des actifs du régime est comprise dans les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies.

128. Les intérêts sur l'effet du plafond de l'actif sont une composante de la variation totale de cet effet. On les calcule en multipliant le montant de l'effet du plafond de l'actif par le taux d'actualisation spécifié au paragraphe 85, tels que déterminés au début de l'exercice. La différence entre le montant obtenu et la variation totale de l'effet du plafond de l'actif est comprise dans les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies.

Réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

129. Les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies comprennent :
- (a) les écarts actuariels (voir paragraphes 130 et 131) ;
 - (b) le rendement des actifs du régime (voir paragraphe 132), à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 127) ;
 - (c) toute variation de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 128).
130. Les écarts actuariels résultent d'augmentations ou de diminutions de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies découlant de changements dans les hypothèses actuarielles et d'ajustements liés à l'expérience. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer :
- (a) les taux plus élevés ou plus faibles que prévu de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité, ou d'augmentation des salaires, droits à prestations (si les dispositions ou les obligations implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations pour tenir compte de l'inflation) ou coûts médicaux ;
 - (b) l'incidence de changements dans les hypothèses portant sur les options de paiement des prestations ;
 - (c) l'incidence de changements dans l'estimation des taux futurs de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des droits à prestations (si les dispositions ou les obligations implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations liés à l'inflation) ou des coûts médicaux ;
 - (d) l'incidence de changements de taux d'actualisation.

131. Les écarts actuariels ne comprennent pas les variations de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies découlant de l'instauration, de la modification, de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies ou encore de la modification des prestations à payer selon le régime. Ces variations donnent lieu à un coût des services passés ou à un profit ou une perte sur liquidation. Ces variations donnent lieu à un coût des services passés ou à un profit ou une perte sur liquidation.
132. Dans le calcul du rendement des actifs du régime, l'entité déduit les coûts de gestion de ces actifs et les impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer l'obligation au titre de prestations définies (voir paragraphe 78). Les autres frais d'administration ne sont pas portés en déduction du rendement des actifs du régime.

Présentation

Compensation

133. **L'entité doit compenser un actif lié à un régime et un passif lié à un autre régime si, et seulement si :**
- (a) **elle détient un droit juridiquement exécutoire d'utiliser l'excédent d'un régime pour régler les obligations d'un autre régime ; et**
 - (b) **elle a l'intention soit de régler les obligations sur une base nette, soit de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et de régler simultanément son obligation au titre de l'autre régime.**
134. Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IPSAS 28, *Instruments financiers : Présentation*.

Distinction courant/non courant

135. Certaines entités distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. La présente Norme ne précise pas si l'entité doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.

Composantes du coût des prestations définies

136. Le paragraphe 122 impose à l'entité de comptabiliser en résultat net le coût des services et les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies. La présente Norme ne précise pas la façon de présenter ces deux composantes. L'entité les présente conformément à IPSAS 1.

Informations à fournir

137. **L'entité doit fournir des informations :**
- (a) **expliquant les caractéristiques de ses régimes à prestations définies (voir paragraphe 141) ;**
 - (b) **indiquant et expliquant les montants comptabilisés dans ses états financiers relativement à ses régimes à prestations définies (voir paragraphes 142 à 146) ; et**
 - (c) **décrivant l'incidence potentielle de ses régimes à prestations définies sur le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude de ses flux de trésorerie futurs (voir paragraphes 147 à 149).**
138. Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 137, l'entité doit considérer tous les aspects suivants :
- (a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information ;
 - (b) l'importance à accorder à chacune de ces obligations ;
 - (c) le degré de regroupement ou de ventilation à retenir ;
 - (d) la question de savoir si les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations supplémentaires pour évaluer les informations quantitatives fournies.
139. Si les informations fournies en application des dispositions de la présente Norme et d'autres IPSAS ne sont pas suffisantes pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 137, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs. Par exemple, elle peut présenter une analyse de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies établissant des distinctions quant à la nature, aux caractéristiques et aux risques de l'obligation. Il pourrait s'agir de distinguer :
- (a) les sommes dues aux participants en activité des sommes dues aux participants titulaires de droits à prestations différées et des sommes dues aux retraités ;
 - (b) les avantages acquis des avantages accumulés, mais non acquis ;
 - (c) les avantages soumis à une quelconque condition des sommes attribuables aux augmentations de salaire futures et des autres avantages.
140. L'entité doit apprécier s'il est nécessaire de ventiler tout ou partie des informations à fournir afin de distinguer les régimes ou groupes de régimes qui sont exposés à des risques significativement différents. Par exemple, une entité peut ventiler les informations sur les divers régimes en fonction des différences qu'ils présentent quant à l'une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- (a) la situation géographique ;
- (b) le type de régime, par exemple les régimes à rente uniforme, les régimes fondés sur le salaire de fin de carrière et les régimes d'assistance médicale postérieure à l'emploi ;
- (c) l'environnement réglementaire ;
- (d) le secteur (information sectorielle) ;
- (e) le mode de financement (régimes sans capitalisation, partiellement capitalisés ou entièrement capitalisés).

Caractéristiques des régimes à prestations définies et risques qui y sont associés

141. L'entité doit fournir :

- (a) des informations sur les caractéristiques de ses régimes à prestations définies, notamment :
 - (i) la nature des avantages qu'offre le régime (par exemple, régime à prestations définies fondées sur le salaire de fin de carrière ou régime fondé sur les cotisations assorti d'une garantie),
 - (ii) une description du cadre réglementaire applicable au régime, par exemple les exigences de financement minimal, le cas échéant, et l'incidence de ce cadre sur le régime, par exemple sur le plafond de l'actif (voir paragraphe 66),
 - (iii) une description des responsabilités de toute autre entité quant à la gouvernance du régime, par exemple les responsabilités des administrateurs ou des gestionnaires du régime ;
- (b) une description des risques auxquels le régime expose l'entité, axée sur les risques inhabituels ou propres à l'entité ou au régime, et des concentrations importantes de risque. Par exemple, si les actifs du régime sont investis principalement dans une même catégorie de placements, comme des biens immobiliers, le régime peut exposer l'entité à une concentration de risque lié au marché immobilier ;
- (c) une description de toute modification, réduction ou liquidation de régime.
- (d) la base ayant servi à déterminer le taux d'actualisation.

Explication des montants contenus dans les états financiers

142. L'entité doit présenter un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de chacun des éléments suivants, s'il existe :

- (a) le passif (l'actif) net au titre des prestations définies, des rapprochements séparés étant requis pour :

- (i) les actifs du régime,
 - (ii) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies,
 - (iii) l'effet du plafond de l'actif ;
- (b) les droits à remboursement. L'entité doit également décrire, pour chaque droit à remboursement, le lien avec l'obligation correspondante.
143. Chaque rapprochement mentionné au paragraphe 142 doit montrer chacun des éléments suivants, s'il existe :
- (a) le coût des services rendus au cours de la période ;
 - (b) le produit ou la charge d'intérêts ;
 - (c) les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies, en indiquant séparément :
 - (i) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants inclus dans le produit d'intérêts en (b),
 - (ii) les écarts actuariels découlant de changements dans les hypothèses démographiques (voir paragraphe 78(a)),
 - (iii) les écarts actuariels découlant de changements dans les hypothèses financières (voir paragraphe 78(b)).
 - (iv) les variations de l'effet de la limitation au plafond de l'actif du montant de l'actif net au titre des prestations définies, à l'exclusion des montants inclus dans le produit ou la charge d'intérêts en (b). L'entité doit également indiquer comment elle a déterminé l'avantage économique maximal disponible, c'est-à-dire s'il s'agit de remboursements, de diminutions des cotisations futures ou d'une combinaison des deux ;
 - (d) le coût des services passés ainsi que les profits et pertes sur liquidation. Comme il est indiqué au paragraphe 102, il n'est pas nécessaire de faire la distinction entre le coût des services passés et les profits et pertes sur liquidation s'ils sont simultanés ;
 - (e) l'effet des variations du cours des monnaies étrangères ;
 - (f) les cotisations au régime, en indiquant séparément les cotisations de l'employeur et celles des participants au régime ;
 - (g) les prestations du régime, en indiquant séparément les montants payés au titre d'une liquidation ;
 - (h) les effets des regroupements et des cessions du secteur public.

144. L'entité doit ventiler la juste valeur des actifs du régime entre différentes catégories fondées sur la nature de ces actifs et les risques qui s'y rattachent, et, pour chaque catégorie d'actifs du régime, établir une distinction entre ceux qui sont cotés sur un marché actif et ceux qui ne le sont pas. Par exemple, en considérant le niveau de détail nécessaire dont il est question au paragraphe 138, l'entité pourrait établir une distinction entre les éléments suivants :
- (a) la trésorerie et les équivalents de trésorerie ;
 - (b) les instruments de capitaux propres (séparés selon le secteur d'activité, la taille de la société, la situation géographique, etc.) ;
 - (c) les instruments de créance (séparés selon le type d'émetteur, la qualité de crédit, la situation géographique, etc.) ;
 - (d) les biens immobiliers (séparés selon la situation géographique, etc.) ;
 - (e) les dérivés (séparés selon le type de risque sous-jacent, par exemple selon qu'il s'agit de dérivés de taux, de dérivés de change, de dérivés d'actions, de dérivés de crédit, de swaps de longévité, etc.) ;
 - (f) les fonds de placement (séparés selon le type de fonds) ;
 - (g) les titres adossés à des actifs ;
 - (h) les titres de créance structurés.
145. L'entité doit indiquer la juste valeur des instruments financiers transférables de l'entité elle-même qui sont détenus à titre d'actifs du régime et la juste valeur des actifs du régime qui sont des biens immobiliers occupés par l'entité ou d'autres actifs utilisés par celle-ci.
146. L'entité doit indiquer les hypothèses actuarielles importantes qui ont été utilisées pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies (voir paragraphe 78). Ces informations doivent être fournies en chiffres absolus (par exemple un pourcentage absolu, et non pas uniquement une fourchette de pourcentages ou d'autres variables). Si l'entité fournit des informations globales pour un groupe de régimes, ces informations doivent être fournies sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

Montant, échéancier et degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs

147. L'entité doit fournir les informations suivantes :
- (a) une analyse de sensibilité à la date de clôture pour chaque hypothèse actuarielle importante (c'est-à-dire présentée en application du paragraphe 146), montrant comment les changements qui auraient raisonnablement pu être apportés aux hypothèses actuarielles pertinentes à cette date auraient influé sur l'obligation au titre des prestations définies ;

- (b) les méthodes et hypothèses utilisées aux fins de l'élaboration des analyses de sensibilité requises par le point (a), et les limites de ces méthodes ;
 - (c) les changements dans les méthodes et hypothèses utilisées aux fins de l'élaboration des analyses de sensibilité par rapport à la période précédente, ainsi que les raisons de ces changements.
148. L'entité doit fournir une description des stratégies d'appariement actif-passif utilisées par le régime ou l'entité, le cas échéant, y compris l'utilisation de rentes et d'autres techniques, comme les swaps de longévité, pour gérer le risque.
149. Pour donner une idée de l'incidence du régime à prestations définies sur ses flux de trésorerie futurs, l'entité doit fournir les informations suivantes :
- (a) une description de toutes modalités de financement et de toute politique de capitalisation ayant une incidence sur les cotisations futures ;
 - (b) les cotisations qu'il est prévu de verser au régime au cours du prochain exercice ;
 - (c) des informations sur le profil des échéances de l'obligation au titre des prestations définies, dont la durée moyenne pondérée de l'obligation. Il peut être bon de fournir des informations sur l'échelonnement des versements de prestations, par exemple une analyse des échéances de ces versements.

Régimes multi-employeurs

150. L'entité qui participe à un régime multi-employeurs à prestations définies doit fournir les informations suivantes :
- (a) une description des modalités de financement, y compris de la méthode utilisée pour déterminer le taux de cotisation de l'entité et de toute exigence de financement minimal ;
 - (b) une description de la mesure dans laquelle l'entité peut, selon les dispositions du régime multi-employeurs, être tenue envers celui-ci des obligations d'autres entités ;
 - (c) une description de la répartition convenue, le cas échéant, du déficit ou de l'excédent :
 - (i) en cas de liquidation du régime,
 - (ii) dans le cas où l'entité se retire du régime ;
 - (d) Si l'entité comptabilise le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies en application du paragraphe 34, elle doit fournir les informations suivantes en plus de celles qui sont requises par les points (a) à (c), plutôt que les informations requises par les paragraphes 141 à 149 :

- (i) le fait qu'il s'agit d'un régime à prestations définies,
- (ii) la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies,
- (iii) les cotisations qu'il est prévu de verser au régime au cours du prochain exercice,
- (iv) des informations sur tout déficit ou excédent du régime pouvant influencer sur le montant des cotisations futures, y compris la base utilisée pour déterminer le montant du déficit ou de l'excédent et les conséquences pour l'entité, le cas échéant,
- (v) une indication du niveau de participation de l'entité au régime par rapport à celui des autres entités participantes. Parmi les mesures pouvant donner une telle indication, mentionnons la proportion des cotisations totales au régime qui est à la charge de l'entité ou la proportion attribuable à l'entité des participants en activité, des participants retraités et des anciens participants qui ont droit à des prestations.

Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités sous contrôle commun

151. L'entité qui participe à un régime à prestations définies dont les risques sont partagés par différentes entités sous contrôle commun doit fournir les informations suivantes :

- (a) l'accord contractuel ou la politique déclarée prévoyant la facturation du coût net des prestations définies ou l'absence d'une telle politique ;
- (b) la politique de détermination des cotisations à payer par l'entité ;
- (c) dans le cas où, selon le paragraphe 41, l'entité comptabilise sa part du coût net des prestations définies, toutes les informations sur le régime dans son ensemble requises par les paragraphes 137 à 149 ;
- (d) dans le cas où, selon le paragraphe 41, l'entité comptabilise sa cotisation exigible pour la période, les informations sur le régime dans son ensemble requises par les paragraphes 137 à 139, 141, 144 à 146, et 149(a) et (b).

152. Les informations requises par le paragraphe 151(c) et (d) peuvent être fournies au moyen d'un renvoi aux informations fournies dans les états financiers d'une autre entité du groupe si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) les informations à fournir sur le régime sont identifiées et présentées séparément dans les états financiers de l'autre entité du groupe ;

- (b) les utilisateurs des états financiers de l'entité considérée ont en même temps (ou d'abord) accès aux états financiers de l'autre entité du groupe, et ce, aux mêmes conditions.

Obligations d'information imposées par d'autres IPSAS

153. Lorsque IPSAS 20 l'impose, une entité fournit des informations sur :
- (a) les transactions impliquant des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi effectuées entre parties liées ;
 - (b) les avantages postérieurs à l'emploi dont bénéficient ses principaux dirigeants.
154. Lorsque IPSAS 19 l'impose, l'entité fournit des informations sur les passifs éventuels résultant d'obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

Autres avantages à long terme

155. Les autres avantages à long terme comprennent des avantages tels que les suivants, à condition que leur règlement intégral ne soit pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants :
- (a) les absences de longue durée rémunérées, comme les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;
 - (b) les primes d'ancienneté ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
 - (c) les prestations pour invalidité de longue durée ;
 - (d) l'intéressement et les primes ;
 - (e) la rémunération différée ;
 - (f) les indemnités à verser par l'entité à un membre du personnel en attendant que celui-ci trouve un nouvel emploi.
156. Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. C'est pourquoi la présente Norme prévoit une méthode simplifiée pour la comptabilisation des autres avantages à long terme. Contrairement à la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi, cette méthode ne comptabilise pas les réévaluations en actif net/situation nette.
157. La présente Norme inclut une présomption réfutable selon laquelle l'évaluation des indemnités d'invalidité de longue durée n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. Lorsque cette présomption est réfutée, l'entité doit apprécier si certaines ou toutes les indemnités d'invalidité de longue durée doivent être comptabilisées selon les paragraphes 57 à 154.

Comptabilisation et évaluation

158. **L'entité doit appliquer les paragraphes 58 à 100 et 115 à 117 à la comptabilisation et à l'évaluation de l'excédent ou du déficit d'un régime d'autres avantages à long terme. Elle doit appliquer les paragraphes 118 à 121 à la comptabilisation et à l'évaluation des droits à remboursement, le cas échéant.**
159. **Sauf si une autre IPSAS impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entité doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser le total net des montants suivants en résultat net :**
- (a) **le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 68 à 114) ;**
 - (b) **les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 125 à 128) ;**
 - (c) **les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 129 à 132).**
160. Les indemnités pour invalidité de longue durée sont une forme d'avantage à long terme. Si le niveau des indemnités dépend du nombre d'années de service, une obligation est générée lorsque les services sont rendus. L'évaluation de cette obligation est fondée sur la probabilité qu'il faille payer des prestations, et sur l'estimation de leur durée. Si le niveau de l'indemnité est le même pour tous les membres du personnel frappés d'invalidité quelle que soit la durée de leur service, le coût attendu de cet avantage est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'invalidité à long terme a lieu.

Informations à fournir

161. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme, d'autres IPSAS peuvent l'imposer. Par exemple, IPSAS 20 impose la communication d'informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. De même, IPSAS 1 impose des obligations d'information concernant les charges liées aux avantages du personnel.

Indemnités de fin de contrat de travail

162. Dans le cas des indemnités de fin de contrat de travail, ce ne sont pas les services rendus par le membre du personnel qui constituent l'événement qui génère l'obligation, mais la cessation d'emploi. C'est pourquoi la présente Norme traite de ces indemnités séparément des autres avantages du personnel. Les indemnités de fin de contrat de travail résultent, en effet, soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel, soit de la décision de ce dernier d'accepter les indemnités offertes par l'entité en échange de la cessation de son emploi.

163. Les indemnités de fin de contrat de travail n'incluent pas les prestations découlant de la cessation d'emploi d'un membre du personnel à sa demande (sans offre en ce sens de la part de l'entité) ou découlant de dispositions relatives à la retraite obligatoire, ces prestations étant des avantages postérieurs à l'emploi. Certaines entités payent, en cas de cessation d'emploi à la demande du membre du personnel, des prestations moins élevées (qui constituent en substance des avantages postérieurs à l'emploi) que dans le cas de la cessation de l'emploi à l'initiative de l'entité. C'est alors la différence entre le montant des prestations accordées en cas de cessation d'emploi à l'initiative du membre du personnel et celui des prestations plus élevées accordées lorsque la cessation d'emploi est à l'initiative de l'entité qui constitue une indemnité de cessation d'emploi.
164. Ce n'est pas la forme de l'avantage du personnel qui détermine si celui-ci est accordé en contrepartie de services rendus ou en contrepartie de la cessation de l'emploi du membre du personnel. S'il s'agit généralement de sommes forfaitaires, les indemnités de fin de contrat de travail peuvent aussi prendre la forme :
- (a) d'une amélioration des avantages postérieurs à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un régime d'avantages du personnel, soit directement.
 - (b) du versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel n'effectue plus de services assurant à l'entité des avantages économiques.
165. Voici des indices qu'un avantage du personnel est accordé en contrepartie de services rendus :
- (a) l'avantage est conditionné à ce que des services futurs soient rendus (c'est entre autres le cas lorsque les prestations sont bonifiées si des services futurs sont rendus) ;
 - (b) l'avantage est accordé selon les dispositions d'un régime d'avantages du personnel.
166. Certaines indemnités de fin de contrat de travail sont accordées selon les dispositions d'un régime d'avantages du personnel existant. Par exemple, elles peuvent être prévues par la loi, un contrat de travail ou une convention collective, ou elles peuvent découler implicitement du fait que l'employeur a l'habitude de verser des indemnités similaires. Par ailleurs, si l'entité fait une offre d'indemnités qui est valable pendant plus qu'une courte période ou qui précède de plus qu'une courte période la date de cessation d'emploi prévue, elle se demande si elle a établi un nouveau régime d'avantages du personnel et, donc, si les prestations accordées selon ce régime sont des indemnités de fin de contrat de travail ou des avantages postérieurs à l'emploi. Les prestations accordées en application des dispositions d'un régime d'avantages

du personnel ne sont des indemnités de fin de contrat de travail que si elles résultent de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel et qu'elles ne sont pas conditionnelles à ce que des services futurs soient rendus.

167. Certaines prestations sont accordées quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve des conditions d'acquisition des droits ou de service minimum, le cas échéant), mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées indemnités de licenciement ou primes de licenciement dans certains pays, ce sont des avantages postérieurs à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entité les comptabilise comme des avantages postérieurs à l'emploi.

Comptabilisation

168. **L'entité doit comptabiliser un passif et une charge au titre des indemnités de fin de contrat de travail à la première des dates suivantes :**

- (a) **la date à laquelle elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités ;**
- (b) **la date à laquelle elle comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application d'IPSAS 19 et prévoyant le paiement de telles indemnités.**

169. Dans le cas d'indemnités de fin de contrat de travail payables par suite de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi, la date à laquelle l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités correspond à la première des deux dates suivantes :

- (a) la date à laquelle le membre du personnel accepte l'offre ;
- (b) la date de prise d'effet de toute restriction (disposition légale, réglementaire ou contractuelle ou autre restriction) limitant la capacité de l'entité de retirer son offre. Il s'agit de la date de l'offre si la restriction existe à cette date.

170. Dans le cas d'indemnités de fin de contrat de travail payables par suite de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel, l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités dès qu'elle a communiqué aux membres du personnel concernés un plan de licenciement qui satisfait à tous les critères suivants :

- (a) les mesures requises pour mener le plan à bien indiquent qu'il est improbable que des changements importants soient apportés au plan ;
- (b) le plan indique le nombre de personnes visées par le licenciement, leur catégorie d'emploi ou leur fonction, et leur lieu de travail (il

n'est toutefois pas nécessaire que le plan identifie chaque membre du personnel visé), ainsi que sa date de réalisation prévue ;

- (c) le plan fixe les indemnités de fin de contrat de travail avec une précision suffisante pour permettre aux membres du personnel de déterminer la nature et le montant des prestations qu'ils toucheront lors de la cessation de leur emploi.

171. Lorsqu'elle comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, l'entité peut aussi avoir à prendre en compte une modification de régime ou une réduction d'autres avantages du personnel (voir paragraphe 105).

Évaluation

172. **L'entité doit évaluer les indemnités de fin de contrat de travail lors de la comptabilisation initiale, et elle doit évaluer et comptabiliser les variations ultérieures en fonction de la nature de l'avantage du personnel dont il s'agit. Si les indemnités de fin de contrat de travail consistent en une amélioration des avantages postérieurs à l'emploi, l'entité doit leur appliquer les dispositions relatives aux avantages postérieurs à l'emploi. Autrement :**

- (a) **si le règlement intégral des indemnités de fin de contrat de travail est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice où elles ont été comptabilisées, l'entité doit appliquer les dispositions relatives aux avantages à court terme ;**
- (b) **si le règlement intégral des indemnités de fin de contrat de travail n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice, l'entité doit appliquer les dispositions relatives aux autres avantages à long terme.**

173. Les paragraphes 72 à 76, qui concernent le rattachement des droits à prestations aux périodes de service, ne s'appliquent pas dans le cas des indemnités de fin de contrat de travail, puisque celles-ci ne sont pas accordées en contrepartie de services rendus.

Informations à fournir

174. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les indemnités de fin de contrat de travail, d'autres IPSAS peuvent l'imposer. Par exemple, IPSAS 20 impose la communication d'informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. De même, IPSAS 1 impose des obligations d'information concernant les charges liées aux avantages du personnel.

Dispositions transitoires

175. **L'entité doit appliquer la présente Norme de façon rétrospective selon IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sous réserve des exceptions suivantes :**
- (a) **L'entité n'est pas tenue d'ajuster la valeur comptable des actifs qui n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme pour tenir compte des variations des coûts relatifs aux avantages du personnel incorporés dans la valeur comptable de ces actifs avant la date de première application, la date de première application étant la date d'ouverture de la première période antérieure présentée dans les premiers états financiers auxquels l'entité applique la présente Norme ;**
 - (b) **dans ses états financiers des périodes ouvertes avant le 1er janvier 2018, l'entité n'est pas tenue de présenter de manière comparative les informations requises par le paragraphe 147 concernant la sensibilité de l'obligation au titre des prestations définies.**

Date d'entrée en vigueur

176. **L'entité doit appliquer la présente Norme dans les états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2018. Une adoption anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente Norme pour une période antérieure au 1er janvier 2018, elle doit l'indiquer.**
177. **Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par IPSAS 33, *Première adoption des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* 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 cette date d'adoption.**

Retrait et remplacement d'IPSAS 25 (2008)

178. **La présente Norme annule et remplace IPSAS 25, *Avantages du personnel* (2008). IPSAS 25 reste en vigueur jusqu'à la première des dates suivantes : date d'application et date d'entrée en vigueur d'IPSAS 39.**

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 39.

Exemple illustrant le paragraphe 19 : Comptabilisation d'un plan d'attribution de primes de performance

AG1. Un plan d'attribution de primes de performance impose à une unité d'imprimerie de l'État de verser un pourcentage spécifié de son résultat de l'année aux membres du personnel qui ont atteint des objectifs de performance prédéterminés et qui ont travaillé toute l'année, i.e. qui sont en activité le premier et le dernier jour de l'exercice. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entité au cours de l'année, le montant total à verser au titre des primes de performance pour l'année s'élèvera à 3% du solde comptabilisé. L'entité estime que le taux de rotation du personnel ramènera le montant à payer à 2,5% du solde comptabilisé.

L'entité comptabilise un passif et une charge de 2,5% du solde.

Exemple illustrant le paragraphe 37 : Comptabilisation d'un régime multi-employeurs

AG2. La collectivité locale A participe avec d'autres entités similaires de l'État X à un régime multi-employeurs à prestations définies. Parce que le régime expose les entités participantes aux risques actuariels associés au personnel, présent et passé, d'autres entités, il n'existe pas de base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes collectivités locales participantes. Par conséquent, la collectivité locale A comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies. Une évaluation des besoins de financement du régime, établie selon des hypothèses incompatibles avec les dispositions de la présente Norme, montre un déficit de 480 millions d'unités monétaires. Le régime a convenu par contrat avec les employeurs participants d'un calendrier de cotisations permettant de résorber le déficit sur les cinq années à venir. Le total des cotisations de la collectivité locale A en vertu de ce contrat s'élève à 40 millions d'unités monétaires.

L'entité comptabilise un passif représentant les cotisations ajusté de la valeur temps de l'argent, ainsi qu'une charge de montant égal en résultat net.

- (a) Dans la présente Norme, les sommes d'argent sont libellées en « unités monétaires » (UM).

Exemple illustrant le paragraphe 70 : La méthode des unités de crédit projetées

AG3. Une somme forfaitaire égale à 1 % du salaire de fin de carrière par année de service doit être versée au moment du départ en retraite. Le salaire de l'année 1 est égal à 10 000 ; il est supposé augmenter chaque année au taux (composé)

de 7 %. Le taux d'actualisation utilisé est de 10 % par an. Le tableau ci-après montre comment s'accumule l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, en supposant que les hypothèses actuarielles ne changent pas. Dans un souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'ajustement supplémentaire à opérer pour refléter la probabilité que la personne parte à une date antérieure ou ultérieure.

<i>Année</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Droits à prestations rattachés :</i>					
<i>– aux années antérieures</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>– à l'année en cours (1% du salaire de fin de carrière)</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>– cumul</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>262</i></u>	<u><i>393</i></u>	<u><i>524</i></u>	<u><i>655</i></u>
<i>Année</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Obligation à l'ouverture</i>	<i>–</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Intérêts calculés au taux de 10 %</i>	<i>–</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Coût des services rendus au cours de la période</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>98</i></u>	<u><i>108</i></u>	<u><i>119</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>Obligation à la clôture</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>196</i></u>	<u><i>324</i></u>	<u><i>476</i></u>	<u><i>655</i></u>

Remarques :

- 1. L'obligation à l'ouverture est la valeur actuelle des droits à prestations affectés aux années antérieures.*
- 2. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle des droits à prestations affectés à l'année en cours.*
- 3. L'obligation à la clôture est la valeur actuelle des droits à prestations affectés à l'année en cours et aux années antérieures.*

Exemples illustrant le paragraphe 73 : Rattachement des droits à prestations aux années de service

AG4. Un régime à prestations définies prévoit une prestation forfaitaire de 100 UM pour chaque année de service, payable lors du départ en retraite.

Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actualisée de 100 UM. La valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée de 100 UM multipliée par le nombre d'années de service écoulées jusqu'à la date de clôture.

Si la prestation est payable dès que le membre du personnel quitte l'entité, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de

l'obligation au titre des prestations définies tiennent compte de la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entité à la date de clôture.

- AG5. Un régime prévoit le paiement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Cette pension est payable à partir de 65 ans.

Un droit à prestations, égal à la valeur actualisée à la date prévue du départ en retraite d'une pension mensuelle de 0,2 % du salaire de fin de carrière estimé, payable entre la date prévue du départ en retraite et la date prévue du décès, est rattaché à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de ce droit. La valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée du versement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière multiplié par le nombre d'années de service jusqu'à la date de clôture. Le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies sont actualisés car le versement des prestations de retraites commence à partir de 65 ans.

Exemples illustrant le paragraphe 74 : Droits à prestations acquis et non acquis

- AG6. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 UM pour chaque année de service. Les prestations sont acquises après dix années de service.

Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chaque année de service. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation reflètent la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service.

- AG7. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 UM pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont acquises immédiatement.

Aucune charge n'est affectée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans, car les services rendus avant cette date ne génèrent aucun droit à prestations (conditionnel ou non). Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chacune des années ultérieures.

Exemples illustrant le paragraphe 75 : Affectation des droits à prestations aux périodes comptables

- AG8. Un régime prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de 1 000 UM, qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service supplémentaires.

Un droit à prestations de 100 UM (1 000 UM ÷ 10) est rattaché à chacune des dix premières années. Le coût des services rendus au cours de la période pour chacune des dix premières années tient compte de la probabilité que le

membre du personnel n'achève pas ses dix années de service. Aucun droit à prestations n'est affecté aux années ultérieures.

- AG9. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 UM pour tous les membres du personnel qui sont encore en activité à 55 ans après vingt ans de service ou qui sont encore en activité à 65 ans, quel que soit leur nombre d'années de service.

Pour les membres du personnel engagés avant l'âge de 35 ans, leur activité commence à générer des droits à prestations en vertu du régime lorsqu'ils atteignent 35 ans (un membre du personnel pourrait cesser son activité à 30 ans et la reprendre à 33 ans sans que cela ait d'incidence sur le montant des droits à prestations ou sur leur calendrier). Ces droits à prestations sont octroyés sous condition de poursuite de l'activité. De plus, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entité affecte un droit à prestations de 100 UM (2 000 divisé par 20) à chacune des années entre 35 et 55 ans.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime entre 35 et 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entité affecte un droit à prestations de 100 UM (2 000 divisé par 20) à chacune des vingt premières années.

Pour un membre du personnel entrant dans le régime à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de dix ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ce membre du personnel, l'entité affecte un droit à indemnités de 200 UM (2 000 divisé par 10) à chacune des dix premières années.

Pour tous les membres du personnel, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation tiennent compte de la probabilité qu'ils n'achèvent pas le temps de service nécessaire.

- AG10. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service, et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

En vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entité affecte 4 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (40 % divisé par 10) à chacune des dix premières années et 1 % (10 % divisé par 10) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de la période tient compte de la probabilité que le membre

du personnel n'achève pas le temps de service requis pour gagner tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est attribué aux membres du personnel que l'entité s'attend à voir partir dans les dix ans.

- AG11. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 10 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service, et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

Les années de service les plus tardives généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des premières années. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années voire davantage, l'entité affecte les droits à prestations sur une blinéaire, selon le paragraphe 73. La poursuite de l'activité au-delà de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, le droit à prestations affecté à chacune des vingt premières années est égal à 2,5 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (50 % divisé par 20).

Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix ans, mais avant vingt ans de service, le droit à prestations affecté à chacune des dix premières années est égal à 1 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus. Aucun droit à prestations n'est rattaché au temps de service compris entre la fin de la dixième année et la date estimée du départ pour ces membres du personnel.

Aucun droit à prestations n'est attribué aux membres du personnel que l'entité s'attend à voir partir dans les dix ans.

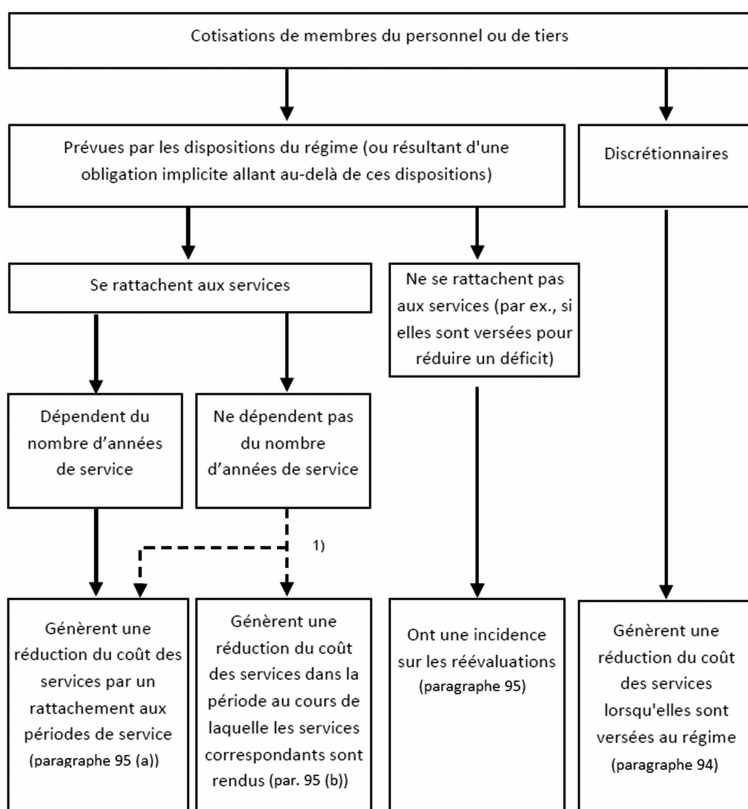
Exemple illustrant le paragraphe 76 : Affectation des droits à prestations aux périodes comptables

- AG12. Les membres du personnel ont droit à une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service avant l'âge de 55 ans.

Une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière estimé est affectée à chaque année jusqu'à l'âge de 55 ans. Cet âge correspond à la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité cessera de générer, pour le membre du personnel, un montant significatif de droits à prestations en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est rattaché aux années de service.

Exemple illustrant les paragraphes 94 et 95 : Cotisations de membres du personnel ou de tiers

- AG13. Les exigences comptables concernant les cotisations de membres du personnel ou de tiers sont représentées dans le schéma ci-dessous.



1) La flèche en pointillé indique qu'il est permis à l'entité de choisir l'une ou l'autre méthode.

Exemple illustrant les paragraphes 162 à 173 : Indemnités de fin de contrat de travail

AG14. Contexte

Par suite d'une récente acquisition, une entité prévoit de fermer une usine dans dix mois, et de mettre alors fin à l'emploi de tous les membres du personnel restants de cette usine. Le savoir-faire du personnel de l'usine étant nécessaire à l'achèvement de certains contrats, l'entité annonce le plan de licenciement qui suit :

Les membres du personnel qui resteront pour rendre des services jusqu'à la fermeture de l'usine recevront chacun un paiement en espèces de 30 000 UM à la date de leur cessation d'emploi. Ceux qui partiront avant la fermeture de l'usine recevront 10 000 UM.

Le personnel de l'usine compte 120 membres. Au moment de l'annonce du plan, l'entité s'attend à ce que 20 d'entre eux partent avant la fermeture. Par conséquent, les sorties de trésorerie attendues du fait du plan totalisent 3 200

000 UM (soit $20 \times 10\,000$ UM + $100 \times 30\,000$ UM). Comme l'impose le paragraphe 163, l'entité traite les avantages fournis au titre de la cessation d'emploi comme des indemnités de fin de contrat de travail et traite les avantages accordés en contrepartie de services rendus comme des avantages à court terme.

Indemnités de fin de contrat de travail

L'avantage fourni au titre de la cessation d'emploi est de 10 000 UM. Il s'agit de la somme que l'entité aura à payer pour le licenciement d'un membre du personnel, que celui-ci reste pour rendre des services jusqu'à la fermeture de l'usine ou qu'il parte avant. Même si les membres du personnel peuvent partir avant la fermeture, la cessation de leur emploi résulte dans tous les cas de la décision de l'entité de fermer l'usine et de mettre fin à leur emploi (c'est-à-dire que tous les membres du personnel quitteront leur emploi à la fermeture de l'usine). Par conséquent, l'entité comptabilise un passif de 1 200 000 UM (soit $120 \times 10\,000$ UM) au titre des indemnités de fin de contrat de travail fournies selon le régime d'avantages du personnel, à la première des dates suivantes : la date de l'annonce du plan de licenciement ou la date de comptabilisation des coûts de restructuration liés à la fermeture de l'usine.

Avantages fournis au titre de services rendus

Les prestations supplémentaires que recevront les membres du personnel qui rendront des services pendant la totalité de la période de dix mois seront accordées au titre des services rendus pendant cette période. L'entité traite ces prestations comme des avantages à court terme parce qu'elle s'attend à les régler entièrement moins de douze mois après la date de clôture de l'exercice. L'actualisation n'étant pas requise dans le présent exemple, l'entité comptabilise une charge de 200 000 UM (soit $2\,000\,000$ UM \div 10) chaque mois de la période de service de dix mois, et augmente du même montant la valeur comptable du passif.

Amendements d'autres IPSAS

[supprimé]

Bases des conclusions

La présente Base des Conclusions accompagne IPSAS 39 mais n'en fait pas partie intégrante.

Objectif

- BC1. IPSAS 25 (2008), *Avantages du personnel*, s'inspirait essentiellement d'IAS 19 (2004), *Avantages du personnel*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a apporté un certain nombre de modifications à IAS 19 entre 2011 et 2015.
- BC2. Afin de mettre à jour IPSAS 25, l'IPSASB a opté pour une révision limitée du champ d'application d'IPSAS 25 pour permettre la convergence avec l'IAS 19 révisée. L'IPSASB a décidé de ne pas examiner à nouveau les dispositions spécifiques au service public d'IPSAS, à l'exception de la section relative aux régimes composites de sécurité sociale (voir paragraphes BC5 et BC6 plus bas).
- BC3. En janvier 2016, l'IPSASB a publié l'exposé-sondage ED 59, *Amendements d'IPSAS 25, Avantages du personnel*. Cet exposé-sondage proposait des amendements pour maintenir la convergence avec IAS 19. Les amendements proposés représentaient un grand nombre de modifications à apporter au texte d'IPSAS 25. Certains répondants ont fait part de leur inquiétude que l'ampleur des modifications apportées ne nuise à la lisibilité d'IPSAS 25. Afin de faciliter la tâche des préparateurs, l'IPSASB a par conséquent décidé de publier une nouvelle norme, IPSAS 39, *Avantages du personnel*, plutôt que de réviser IPSAS 25.
- BC4. La présente Base des conclusions résume les réflexions de l'IPSASB pour parvenir aux conclusions présentées dans IPSAS 39, *Avantages du personnel*. À l'exception des Régimes composites de sécurité sociale, la Base des Conclusions ne porte que sur les domaines dans lesquels IPSAS 39 s'éloigne des principales dispositions d'IAS 19 (amendée à partir de 2011) ou dans lesquels l'IPSASB a envisagé de telles divergences.

Régimes composites de sécurité sociale

- BC5. L'exposé-sondage 59 indiquait que l'IPSASB envisageait de supprimer la section relative aux Régimes composites de sécurité sociale, l'IPSASB n'ayant pas connaissance de son application dans un quelconque pays. L'IPSASB a spécifiquement sollicité des commentaires sur la question.
- BC6. Aucun répondant à l'exposé-sondage 59 n'a pu identifier de pays dans lequel des entités avaient appliqué ces dispositions. La majorité des répondants étaient favorables à la suppression de la section relative aux Régimes composites de sécurité sociale. L'IPSASB n'ayant pas identifié de nouvelle raison justifiant que la section soit maintenue, il a décidé de ne pas l'inclure dans IPSAS 39.

Régimes généraux et obligatoires

BC7. La présente Norme retient la disposition d'IAS19 selon laquelle l'entité comptabilise un régime général et obligatoire comme un régime multi-employeurs. L'IPSASB conclut au besoin de fournir des commentaires supplémentaires afin de clarifier la méthode de comptabilisation des régimes généraux et obligatoires par les entités du secteur public comme dans IPSAS 25. Selon le paragraphe 47, il existe une présomption réfutable que le régime sera qualifié de régime à prestations définies par l'entité contrôlante. Le régime général et obligatoire n'est comptabilisé comme un régime à cotisations définies que lorsque cette présomption est réfutée.

Régimes à prestations définies avec des entités participantes sous contrôle commun

BC8. Dans le secteur public, il risque d'y avoir de nombreux cas où des entités sous contrôle commun participent à un régime à prestations définies. IAS 19 inclut un commentaire sur les régimes à prestations définies qui répartissent les risques entre entités sous contrôle commun. L'IPSASB a estimé que les dispositions d'IAS 19 sont adaptées au secteur public. L'IPSASB a également jugé bon de souligner qu'en l'absence d'accord contractuel ou de politique déclarée de facturation du coût net des prestations définies de l'ensemble du régime à une entité individuelle, il serait inapproprié pour les entités contrôlées de comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies comme dans IPSAS 25. Dans ces cas, l'entité contrôlante comptabilise ces régimes comme des régimes à prestations définies dans ses états financiers consolidés. Les entités contrôlées (a) comptabilisent sur la base d'un régime à cotisations définies, (b) identifient l'entité contrôlante, et (c) indiquent que l'entité contrôlante comptabilise sur la base d'un régime à prestations définies dans ses états financiers consolidés. Ceci est conforme au paragraphe 42. Les entités contrôlées fournissent également les informations spécifiées dans le paragraphe 151.

Taux d'actualisation

BC9. IAS 19 impose l'adoption d'un taux d'actualisation déterminé à la date de clôture de l'exercice par référence aux taux de rendement du marché des obligations d'entreprise de première qualité. L'IPSASB a décidé que le taux d'actualisation doit traduire la valeur temps de l'argent, et que les entités doivent être libres de déterminer le taux qui permet le mieux d'atteindre cet objectif, de la même manière que dans IPSAS 25. L'IPSASB a estimé que le taux qui traduit le mieux la valeur temps de l'argent peut être déterminé par référence aux rendements du marché des obligations d'État, des obligations d'entreprise de première catégorie, ou de tout autre instrument financier. Le taux d'actualisation n'est pas censé intégrer le risque associé aux obligations au titre des prestations définies ou le risque de crédit spécifique à l'entité. Le paragraphe 141 (d) impose la fourniture aux utilisateurs d'une information supplémentaire sur la base retenue pour déterminer le taux.

BC10. L'IPSASB a examiné la question de savoir si un guide d'application est nécessaire pour assister les entités dont l'activité est située dans des législations où il n'existe pas de marché actif des obligations d'État ou d'entreprises de première catégorie qui permettrait de déterminer un taux d'actualisation traduisant la valeur temps de l'argent. L'IPSASB reconnaît que la détermination d'un taux d'actualisation approprié est susceptible de soulever des difficultés pour les entités dont l'activité est située dans ces législations, et que ces entités sont peut-être en train de migrer vers ou viennent récemment de migrer vers la comptabilité d'exercice. Néanmoins, l'IPSASB conclut que cette problématique n'est pas propre au secteur public et qu'il n'y a pas de justification spécifique au secteur public pour fournir un tel guide d'application.

Autres avantages à long terme : Prestations pour invalidité de longue durée

BC11. Dans IAS 19, les indemnités d'invalidité de longue durée figurent sur la liste des exemples des « autres avantages à long terme ». « Habituellement l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi » (IAS 19). Les indemnités d'invalidité peuvent représenter un poids financier très significatif et les écarts actuariels s'y rapportant peuvent présenter une grande volatilité dans le cas de certains domaines du service public comme le domaine militaire.

BC12. IPSAS 39 maintient par conséquent la présomption réfutable retenue par IPSAS 25 selon laquelle l'évaluation des indemnités d'invalidité de longue durée n'est généralement pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. Lorsque cette présomption est réfutée, l'entité doit apprécier si certaines ou toutes les indemnités d'invalidité de longue durée doivent être comptabilisées selon les mêmes dispositions applicables aux avantages postérieurs à l'emploi.

Autres avantages à long terme : Indemnités à verser par l'Entité présentant les états financiers à un membre du personnel en attendant que celui-ci trouve un nouvel emploi

BC13. L'IPASB estime que des situations vraisemblablement peu fréquentes peuvent exister où une entité présentant les états financiers est tenue contractuellement de verser des indemnités distinctes des indemnités de fin de contrat de travail à un ancien membre du personnel en attendant que celui-ci trouve un nouvel emploi. La liste des autres avantages à long terme présentée au paragraphe 155 a été modifiée en conséquence, comme dans IPSAS 25.

Réévaluations

BC14. IAS 19 (amendée en 2011) comptabilise les réévaluations du passif (actif) net au titre des prestations définies dans les autres éléments du résultat global et non dans le résultat net. L'IPSASB a souligné que « autres éléments du résultat global » (« *other comprehensive income* ») n'était pas une notion

retenue par le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* et que ce terme n'était pas défini dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*. L'IPSASB a considéré que la comptabilisation des réévaluations en actif net/situation nette aurait les mêmes conséquences comptables que celles prévues par IAS 19 en n'ayant pas d'incidence sur le résultat avec des composantes du coût des prestations définies ayant des valeurs prédictives différentes. L'IPSASB a par conséquent décidé de comptabiliser les réévaluations dans l'actif net/situation nette plutôt que dans le résultat de la période.

- BC15. L'IPSASB a noté que le paragraphe 45 d'IPSAS 1 impose à une entité de présenter séparément dans les états financiers chaque catégorie significative d'éléments similaires. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs. L'IPSASB a par conséquent considéré qu'une présentation séparée des réévaluations des avantages postérieurs à l'emploi pouvait être exigée dans l'état des variations de l'actif net/situation nette si ces réévaluations étaient significatives.

Dispositions prévues pour les rapports statistiques des finances publiques

- BC16. L'IPSASB a examiné les dispositions prévues pour les rapports statistiques des finances publiques relatives à la classification, à la présentation, à la comptabilisation et à l'évaluation des avantages du personnel ainsi qu'aux informations à fournir à leur sujet, et a identifié des différences avec la version révisée d'IAS 19 et avec IPSAS 39.
- BC17. En vertu de ces dispositions, la méthode des intérêts nets n'est pas appliquée mais les revenus des actifs de fonds et les intérêts sur les passifs de fonds sont comptabilisés en fonction de la nature économique de ces produits et de ces charges. Les rapports statistiques comptabilisent les revenus des actifs et l'accroissement du passif lié à l'acquisition de droits à prestations dû au temps écoulé par une écriture dans les « charges liées aux actifs pour décaissement du revenu des investissements ». Des écritures équivalentes sont passées dans le cadre d'IPSAS 39, affectant le résultat de la période.
- BC18. Pour les fonds autonomes qui ne sont pas comptabilisés dans les comptes de l'employeur, le cadre statistique des finances publiques comptabilise un droit du fonds de pension sur le gérant au titre des déficits du fonds de pension dans des circonstances spécifiques. Dans de tels cas, le cadre statistique n'impose pas la comptabilisation d'une charge d'intérêts due au passage du temps dans les comptes des employeurs lorsque ce droit est comptabilisé.
- BC19. Dans le cadre statistiques de finances publiques, les actifs du régime sont généralement évalués comme les autres actifs, c'est-à-dire normalement à la valeur de marché. Ainsi l'utilisation d'un taux d'actualisation pour estimer la valeur actuelle des actifs du régime dans leur ensemble n'est pas nécessaire dans le cadre statistique alors qu'elle l'est en vertu d'IPSAS 39. Toutefois, le cadre statistique prévoit que certains actifs ne soient pas évalués à la valeur

de marché. Les évaluations réalisées en application d'IPSAS 39 peuvent différer de celles effectuées en application des dispositions applicables aux statistiques de finances publiques (exemple : les prêts sont évalués à leur valeur nominale en vertu des directives alors qu'ils le sont habituellement au coût amorti dans IPSAS 39).

- BC20. Les dispositions prévues pour les rapports statistiques des finances publiques prévoient que tous les changements en volume ou en valeur des actifs qui ne résultent pas d'opérations soient enregistrés dans la *situation des autres flux économiques*, y compris l'effet du passage du temps. Dans le cadre statistique, le fonds de pension n'enregistre que les recettes effectives d'opérations comme les intérêts, les dividendes et les loyers dans la *situation des opérations*.
- BC21. Le cadre statistique ne distingue pas les avantages du personnel à court terme des avantages du personnel à long terme et n'impose pas une information spécifique relative aux avantages du personnel, à l'exception du tableau supplémentaire relatif aux régimes de pension de sécurité sociale spécifié dans le Système de comptabilité nationale 2008.
- BC22. L'IPSASB a conclu que ces différences sont dues à des différences d'objectifs et de présentation entre le référentiel IPSAS et le cadre statistique. Elles ne constituent pas des raisons spécifiques au secteur public justifiant une divergence avec IAS 19.

Comparaison avec IAS 19

IPSAS 39 s'inspire essentiellement d'IAS 19, *Avantages du personnel* (publiée en 2011, ses amendements étant pris en compte jusqu'au 31 décembre 2015). Les principales différences entre IPSAS 39 et IAS 19 sont les suivantes :

- IPSAS 39 comprend un commentaire supplémentaire sur les plans d'attribution de primes dans le secteur public.
- Selon les dispositions d'IAS 19 le taux à appliquer pour l'actualisation des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doit être déterminé par référence aux taux de rendement du marché des obligations d'entreprise de première catégorie dont la monnaie et la durée doivent correspondre à la monnaie et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi. IPSAS 39 impose d'appliquer un taux qui traduit la valeur temps de l'argent. IPSAS 39 impose également aux entités de fournir une information sur la base retenue pour la détermination du taux d'actualisation.
- IPSAS 39 retient la présomption réfutable selon laquelle l'évaluation des indemnités d'invalidité de longue durée n'est généralement pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. Lorsque cette présomption est réfutée, l'entité doit apprécier si certaines ou toutes les indemnités d'invalidité de longue durée doivent être comptabilisées selon les dispositions applicables aux avantages postérieurs à l'emploi. IAS 19 ne comporte pas une telle présomption réfutable.
- IPSAS 39 comptabilise les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies dans l'actif net/ la situation nette. IAS 19 les comptabilise dans les autres éléments du résultat global.
- IPSAS 39 utilise dans certains cas une terminologie différente de celle d'IAS 19. Les termes « revenue » (produits) dans la version anglaise, ainsi qu'« entités contrôlantes » et « entités contrôlées » dans la version française, en constituent les exemples les plus significatifs. Les termes équivalents dans IAS 19 sont respectivement « income » (produits), « société mère » et « filiales ».

IPSAS 40 — REGROUPEMENTS D'ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

Remerciements

Les dispositions de cette norme IPSAS s'inspirent pour la comptabilisation des acquisitions de la Norme d'information financière internationale IFRS 3, *Regroupement d'entreprises* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IFRS 3 sont reproduits dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) avec l'autorisation de l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

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

Courriel : publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

L'IFRS Foundation détient les droits d'auteur sur les IFRS, IAS, exposés-sondages, ainsi que sur les autres publications de l'IASB.

« IFRS », « IAS », « IASB », « IFRS Foundation », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques appartenant à l'IFRS Foundation et leur utilisation est soumise à son autorisation.

IPSAS 40 — REGROUPEMENTS D'ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 31 janvier 2018.

IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public* a été publiée en janvier 2017.

IPSAS 40 — REGROUPEMENT D'ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'application.....	2-4
Définitions.....	5
Identification d'un regroupement d'entités du secteur public.....	6
Classification des regroupements d'entités du secteur public.....	7-14
Indicateurs susceptibles de démontrer que le regroupement d'entités est un rapprochement.....	12-14
Comptabilisation des rapprochements	15
Nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts	16-57
Identification de l'entité issue du regroupement	17-18
Détermination de la date de rapprochement	19-20
Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans les activités regroupées.....	21-35
Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette résultant d'un rapprochement	36-39
Période d'évaluation	40-44
Frais connexes au rapprochement	45
Évaluation et comptabilisation ultérieures	46-49
Présentation des états financiers	50-52
Informations à fournir	53-57
Comptabilisation des acquisitions	58
Méthode comptable de l'acquisition	59-125
Identifier l'acquéreur	60-61
Déterminer la date d'acquisition	62-63

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise	64-84
Comptabilisation et évaluation du goodwill ou du gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses	85-98
Acquisition réalisée par étapes	99-100
Indications supplémentaires pour l'application de la méthode de l'acquisition lorsqu'une acquisition est réalisée par modification des droits de vote, exclusivement par contrat, ou dans des situations similaires dans lesquelles aucune contrepartie n'est transférée	101-102
Période d'évaluation	103-108
Déterminer ce qui fait partie de la transaction d'acquisition	109-111
Évaluation et comptabilisation ultérieures	112-118
Informations à fournir	119-125
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	126-134
Date d'entrée en vigueur	126
Dispositions transitoires.....	127-134
Annexe A : Guide d'application	
Annexe B : Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples d'application	

La Norme comptable internationale du secteur public 40, *Regroupement d'entités du secteur public*, est énoncée dans les paragraphes 1 à 62. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 40 devrait être lue dans le contexte de son objectif, 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 les méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. La présente Norme a pour objectif d'améliorer la pertinence, l'image fidèle et la comparabilité des informations qu'une entité présentant l'information financière fournit dans ses états financiers à propos d'un regroupement d'entités du secteur public et de ses effets. À cette fin, la présente Norme établit des principes et des dispositions permettant de savoir comment :
 - (a) une entité présentant l'information financière classe un regroupement d'entités du secteur public comme un rapprochement ou une acquisition ;
 - (b) une entité issue d'un regroupement comptabilise et évalue, dans ses états financiers, les actifs identifiables reçus, les passifs identifiables repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans un rapprochement ;
 - (c) une entité issue d'un regroupement comptabilise et évalue les composantes de l'actif net/situation nette et les autres ajustements comptabilisés dans un rapprochement ;
 - (d) un acquéreur comptabilise et évalue, dans ses états financiers, les actifs identifiables acquis, les passifs identifiables repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise ;
 - (e) un acquéreur comptabilise et évalue le goodwill acquis lors d'une acquisition, ou le profit ou la perte résultant d'une acquisition ; et
 - (f) une entité présentant l'information financière détermine les informations à fournir afin de permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les incidences financières d'un regroupement d'entités du secteur public.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme lors de la comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public.**
3. **La présente Norme s'applique à une transaction ou à un autre événement qui satisfait à la définition d'un regroupement d'entités du secteur public. La présente Norme ne s'applique pas :**
 - (a) **à la comptabilisation de la constitution d'un partenariat dans les états financiers du partenariat lui-même ;**
 - (b) **à l'acquisition ou la réception d'un actif ou d'un groupe d'actifs (et de tout passif correspondant) qui ne constitue pas une activité. En pareils cas, l'entité doit identifier et comptabiliser les actifs identifiables individuels qui ont été acquis ou reçus (y compris les actifs qui répondent à la définition et aux critères de**

comptabilisation des immobilisations incorporelles selon IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*), ainsi que les passifs repris. Cette transaction ou cet événement ne donne pas lieu à un goodwill ;

- (c) à la reprise d'un passif ou d'un groupe de passifs qui ne constitue pas une activité. En pareils cas, l'entité doit identifier et comptabiliser les passifs individuels qui ont été repris ;
4. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliquent pas à la réalisation par une entité d'investissement, selon la définition visée dans IPSAS 35, *États financiers consolidés*, d'un investissement dans une entité contrôlée qui doit être évalué à la juste valeur par le biais du résultat.

Définitions

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

Un regroupement d'entités du secteur public désigne la réunion d'activités distinctes au sein d'une entité du secteur public unique.

Définitions générales relatives à tous les regroupements d'entités du secteur public

Aux fins de la présente Norme, l'expression participation en fonds propres est utilisée au sens large pour désigner les intérêts représentant tant les droits de propriété dans les entités détenues par des investisseurs que les droits des détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles.

Un actif est identifiable s'il est :

- (a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat contraignant, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, peu importe si l'entité entend ou non procéder à ces opérations ; ou
- (b) résulte de contrats juridiquement contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux), que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Une entité mutuelle désigne une entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui verse des dividendes, fournit des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses détenteurs, sociétaires ou participants. Ainsi, une société mutuelle d'assurance, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles.

Une activité désigne un ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents, qui est susceptible d'être exploité et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, par la fourniture de biens et/ou la prestation de services.

Aux fins de la présente Norme, détenteur est utilisé au sens large pour désigner toute partie détenant des droits de propriété quantifiables dans une activité. Le terme comprend ainsi, sans s'y limiter, les détenteurs de participations en capitaux propres d'entités détenues par des investisseurs ainsi que les détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles.

Un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun désigne un regroupement d'entités du secteur public dans lequel toutes les entités ou activités concernées sont contrôlées en dernier ressort par la même entité, aussi bien avant qu'après le regroupement.

Définitions spécifiques aux rapprochements

Un rapprochement donne naissance à une entité issue du regroupement qui est :

- (a) un regroupement d'entités du secteur public dans lequel aucune des parties se regroupant n'obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités ; ou
- (b) un regroupement d'entités du secteur public dans lequel une des parties se regroupant obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et où il existe des indications selon lesquelles le regroupement possède la substance économique d'un rapprochement.

(Le paragraphe AG1 fournit des indications supplémentaires).

La date de rapprochement désigne la date à laquelle l'entité issue du regroupement obtient le contrôle des activités regroupées.

Une activité regroupée désigne une activité qui se regroupe avec une ou plusieurs autres activités afin de former l'entité issue du regroupement lors d'un rapprochement.

Une entité issue du regroupement désigne l'entité qui résulte de la réunion de deux activités (ou plus) lors d'un rapprochement (le paragraphe AG1 fournit des indications supplémentaires).

Définitions spécifiques aux acquisitions

Une activité acquise désigne l'activité dont l'acquéreur obtient le contrôle lors d'une acquisition.

Un acquéreur désigne l'entité qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités lors d'une acquisition.

Une **acquisition** désigne un regroupement d'entités du secteur public dans lequel une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et à propos de laquelle il existe des indications que ce regroupement n'a pas la forme d'un rapprochement.

La **date d'acquisition** désigne la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'activité acquise.

La **contrepartie éventuelle** désigne généralement une obligation qui incombe à l'acquéreur de transférer des actifs ou des participations en fonds propres supplémentaires aux précédents détenteurs d'une activité acquise dans le cadre de l'échange visant le contrôle de l'activité acquise si certains événements futurs spécifiés interviennent ou si certaines conditions se réalisent. Cela étant, une contrepartie éventuelle peut également donner à l'acquéreur le droit à la restitution de la contrepartie qu'il a préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.

Le **goodwill** désigne un actif représentant les futurs avantages économiques résultant d'autres actifs acquis lors d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément.

Les termes définis dans d'autres normes IPSAS sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans ces autres normes ; ils figurent dans le *Glossaire des définitions*, qui fait l'objet d'une publication séparée.

Identification d'un regroupement d'entités du secteur public

6. Une entité doit déterminer si une transaction ou un autre événement constitue un regroupement d'entités du secteur public en appliquant les définitions figurant dans la présente Norme, qui prévoient que les actifs acquis et les passifs repris doivent constituer une activité. Si les actifs acquis et les passifs repris ne constituent pas une activité, l'entité doit comptabiliser cette transaction ou cet autre événement selon les dispositions prévues dans d'autres normes IPSAS. Les paragraphes AG2 à AG9 fournissent des indications relatives à l'identification d'un regroupement d'entités du secteur public.

Classification des regroupements d'entités du secteur public

7. Si aucune partie à un regroupement d'entités du secteur public n'obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités suite à ce regroupement, le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Les paragraphes AG10 à AG18 fournissent des indications pour déterminer si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités à la suite de ce regroupement.

8. **Si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités suite à ce regroupement, une entité doit prendre en compte la substance économique du regroupement pour le classer comme un rapprochement ou comme une acquisition. Un regroupement dans lequel une partie obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités sera classé comme une acquisition, à moins qu'il ait la substance économique d'un rapprochement.**
9. **Pour déterminer la classification d'un rapprochement d'entités du secteur public, une entité étudie si le traitement comptable du regroupement qui en résulte fournit des renseignements qui répondent aux objectifs de l'information financière et satisfont aux caractéristiques qualitatives. Afin d'évaluer la substance économique du regroupement, une entité prend en compte les indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel des paragraphes 12 et 13. Ces indicateurs, pris à titre individuel ou conjointement, doivent normalement fournir une indication permettant de savoir si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Il n'est pas nécessaire qu'un regroupement remplisse les conditions des deux indicateurs pour être classé comme un rapprochement. Les paragraphes AG19 à AG39 fournissent des indications supplémentaires.**
10. Une analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel des paragraphes 12 et 13 permet normalement d'obtenir un résultat probant et fournit une indication suffisante de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public afin de déterminer si ce regroupement est un rapprochement. En pareils cas, la classification qui en découle et le traitement comptable correspondant doivent garantir que les utilisateurs des états financiers aient accès à des informations qui répondent aux objectifs de l'information financière et satisfont aux caractéristiques qualitatives.
11. Dans des circonstances exceptionnelles, après application des indicateurs prévus aux paragraphes 12 et 13, les résultats peuvent ne pas s'avérer probants ou ne pas fournir une indication suffisante sur la substance économique du regroupement d'entités du secteur public. En pareils cas, une entité doit également étudier laquelle des classifications fournit des informations répondant au mieux aux objectifs de l'information financière et satisfaisant au mieux aux caractéristiques qualitatives, après prise en compte des dispositions du paragraphe 14. Les paragraphes AG40 et AG41 fournissent des indications supplémentaires.

Indicateurs susceptibles de démontrer que le regroupement d'entités est un rapprochement

Indicateurs relatifs à la contrepartie

12. Les indicateurs suivants peuvent fournir des éléments permettant de démontrer que le regroupement est un rapprochement :
- (a) La contrepartie est payée pour des raisons autres que le dédommagement des détenteurs de droits sur l'actif net d'une activité transférée pour avoir renoncé à ces droits (les paragraphes AG27 et AG28 fournissent des indications supplémentaires) ;
 - (b) La contrepartie n'est pas payée aux détenteurs de droits sur l'actif net d'une activité transférée (les paragraphes AG29 et AG30 fournissent des indications supplémentaires) ; ou
 - (c) Une contrepartie n'est pas payée car il n'existe pas de personne (physique ou morale) qui détienne des droits sur l'actif net d'une entité transférée (le paragraphe AG31 fournit des indications supplémentaires).

Indicateurs relatifs au processus décisionnel

13. Les indicateurs suivants peuvent fournir une indication que le regroupement d'entités est un rapprochement :
- (a) Le regroupement d'entités du secteur public est imposé par un tiers sans qu'aucune partie au regroupement ne soit impliquée dans le processus décisionnel (les paragraphes AG32 à AG35 fournissent des indications supplémentaires) ;
 - (b) Le regroupement d'entités du secteur public est soumis à l'approbation des citoyens de chaque partie par voie de référendum (le paragraphe AG36 fournit des indications supplémentaires) ; ou
 - (c) Le regroupement s'effectue dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun (les paragraphes AG37 à AG39 fournissent des indications supplémentaires).

Éléments supplémentaires à prendre en compte lorsque les indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel ne fournissent pas d'éléments suffisants pour déterminer si le regroupement d'entités constitue un rapprochement

14. L'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel peut, dans certains cas exceptionnels, conduire à des résultats peu probants ou ne pas présenter d'indication suffisante pour déterminer si le regroupement d'entités constitue un rapprochement, en se fondant sur la substance économique du regroupement et sur les indicateurs des paragraphes 12 et 13. En pareils cas, l'entité doit envisager la classification et le traitement

comptable en résultant qui fourniraient les informations répondant le mieux aux objectifs de l'information financière. Les paragraphes AG42 à AG46 fournissent des indications supplémentaires. Une entité envisage également la classification et le traitement comptable en résultant qui fourniraient les informations satisfaisant au mieux aux caractéristiques qualitatives de pertinence, d'image fidèle, d'intelligibilité, de diffusion en temps opportun, de comparabilité et de vérifiabilité de l'information financière. Les paragraphes AG47 à AG50 fournissent des indications supplémentaires.

Comptabilisation des rapprochements

15. **Une entité issue d'un regroupement doit comptabiliser chaque opération de rapprochement en appliquant la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts.**

Nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts

16. L'application de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts prévoit :
- (a) l'identification de l'entité issue du regroupement ;
 - (b) la détermination de la date de rapprochement ;
 - (c) la comptabilisation et l'évaluation des actifs identifiables reçus, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans les activités regroupées, en cohérence avec les dispositions des normes IPSAS ; et
 - (d) la comptabilisation et l'évaluation des composantes de l'actif net/situation nette, ainsi que des autres ajustements résultant du rapprochement.

Identification de l'entité issue du regroupement

17. **Pour chaque rapprochement, il est nécessaire d'identifier l'entité qui en est issue.**
18. Le paragraphe 5 de la présente Norme définit une entité issue d'un regroupement comme « l'entité qui résulte de la réunion de deux activités (ou plus) lors d'un rapprochement ». L'entité issue du regroupement sera dès lors identifiée comme l'entité qui obtient le contrôle des activités regroupées suite à leur rapprochement.

Détermination de la date de rapprochement

19. **L'entité issue du regroupement doit identifier la date de rapprochement, qui correspond à la date à laquelle elle obtient le contrôle des activités regroupées.**

20. La date à laquelle l'entité issue du regroupement obtient le contrôle des activités regroupées peut être la date à laquelle l'entité issue du regroupement reçoit les actifs et reprend les passifs des activités regroupées. L'entité issue du regroupement peut également ne pas recevoir la propriété juridique des actifs et ne pas assumer la responsabilité légale des passifs des activités regroupées. En pareils cas, on considère que l'entité issue du regroupement obtient souvent le contrôle des actifs et passifs des activités regroupées à la date à laquelle la responsabilité des actifs et des passifs lui est formellement déléguée. L'entité issue du regroupement peut toutefois obtenir ce contrôle à une date différente. Ainsi, une disposition légale ou un accord écrit peut prévoir que l'entité issue du regroupement obtienne le contrôle des actifs et passifs des activités regroupées à une date dûment précisée. Une entité issue d'un regroupement doit prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents lors de l'identification de la date de rapprochement.

Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans les activités regroupées

Principe de comptabilisation

21. **À compter de la date de rapprochement, l'entité issue du regroupement doit comptabiliser les actifs identifiables, les passifs identifiables et toute participation ne donnant pas le contrôle qui apparaissent dans les états financiers des activités regroupées à la date de rapprochement. La comptabilisation des actifs et passifs identifiables reçus est soumise aux conditions visées aux paragraphes 22 et 23.**

Conditions de comptabilisation

22. **Les effets de toutes les transactions entre les activités se regroupant sont éliminés lors de la préparation des états financiers de l'entité issue du regroupement (les paragraphes AG51 et AG52 fournissent un guide d'application correspondant).**
23. Pour remplir les conditions de comptabilisation lors de l'application de la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts, les actifs identifiables reçus et les passifs identifiables repris doivent satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs visées dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* à la date de rapprochement. Ainsi, les coûts auxquels l'entité issue du regroupement s'attend, mais qu'elle n'est pas obligée d'encourir à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir des opérations d'une activité se regroupant ou encore pour mettre fin à l'emploi de membres du personnel d'une activité faisant partie du regroupement ou pour les déplacer, ne sont pas des passifs à la date de rapprochement. Dès lors, l'entité issue du regroupement ne comptabilise pas ces coûts lors de l'application de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts. En revanche, l'entité issue du regroupement les comptabilise dans ses états financiers postérieurs au regroupement conformément à d'autres IPSAS.

Classification ou désignation des actifs et des passifs lors d'un rapprochement

24. **À la date de rapprochement, l'entité issue du regroupement doit classer ou désigner les actifs et les passifs reçus lors d'un rapprochement en utilisant les classifications ou les désignations précédemment appliquées par les activités regroupées. L'entité issue du regroupement ne doit pas adopter de classifications ni de désignations différentes au moment de la comptabilisation initiale de ces éléments même si d'autres normes IPSAS l'y autorisent.**
25. Dans certains cas, les normes IPSAS prévoient une comptabilisation différente selon la manière dont une entité classe ou désigne un actif ou un passif donné. Parmi les exemples de classifications ou de désignations que l'entité issue du regroupement doit reprendre en suivant la classification ou la désignation préalablement appliquée par les activités regroupées figurent sans s'y limiter :
- (a) la classification d'actifs et de passifs financiers particuliers qui sont évalués à la juste valeur ou au coût amorti, selon IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ;
 - (b) la désignation d'un instrument dérivé en tant qu'instrument de couverture selon IPSAS 29 ; et
 - (c) l'évaluation permettant de déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé de son contrat hôte selon IPSAS 29 (ce qui est une question de « classification » étant donné l'utilisation de ce terme dans la présente Norme).

Principe d'évaluation

26. **L'entité issue du regroupement doit évaluer les actifs et passifs identifiables des activités regroupées à leurs valeurs comptables telles qu'elles figurent dans les états financiers des activités regroupées à la date de rapprochement, sous réserve des dispositions du paragraphe 27 (les paragraphes AG53 et AG54 fournissent un guide d'application correspondant).**
27. **À compter de la date de rapprochement, l'entité issue du regroupement doit ajuster les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables des activités regroupées si besoin afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement.**
28. La nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts aboutit à une seule entité combinée issue du regroupement. Un ensemble uniforme de méthodes comptables, cohérentes avec les dispositions des normes IPSAS, est adopté par cette entité et les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables des activités regroupées sont ajustées si besoin afin de se conformer à ces méthodes comptables.

29. L'entité issue du regroupement doit évaluer toutes les participations ne donnant pas le contrôle dans une activité regroupée à leurs valeurs comptables dans les états financiers de cette activité regroupée à compter de la date de rapprochement, après ajustement pour tenir compte de la quote-part proportionnelle d'ajustements des participations ne donnant pas le contrôle qui sont effectués selon les dispositions du paragraphe 27.
30. Les paragraphes 33 à 35 précisent les types d'actifs et de de passifs identifiables qui intègrent des éléments pour lesquels la présente Norme prévoit un nombre limité d'exceptions au principe d'évaluation.

Exceptions aux principes de comptabilisation et aux principes d'évaluation

31. La présente Norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 32 à 35 précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 32 à 35, ce qui conduit à ce que certains éléments se trouvent être :
- (a) comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation complémentaires à celles des paragraphes 22 et 23, soit en appliquant les dispositions d'autres normes IPSAS, avec des résultats qui diffèrent de l'application du principe et des conditions de comptabilisation.
 - (b) évalués à une valeur autre que leur valeur comptable à la date de rapprochement.

Exception au principe de comptabilisation

Licences et droits similaires préalablement octroyés par une activité se regroupant à une autre activité regroupée

32. Une licence ou un droit similaire, préalablement octroyé par une activité se regroupant à une autre des activités regroupées et comptabilisé comme une immobilisation incorporelle par l'activité regroupée qui la/le reçoit doit être comptabilisé par l'entité issue du regroupement comme une immobilisation incorporelle. La licence ou le droit similaire ne doit pas être éliminé selon les dispositions du paragraphe 22 (les paragraphes AG55 et AG56 fournissent un guide d'application correspondant).

Exceptions aux deux principes de comptabilisation et d'évaluation

Impôt sur le résultat (sous réserve de figurer dans les termes du rapprochement)

33. Les rapprochements concernant des entités du secteur public peuvent aboutir à ce qu'une administration fiscale renonce à percevoir des montants d'impôt dus dans le cadre des termes du rapprochement. L'entité issue du regroupement ne doit pas comptabiliser d'éléments d'impôt faisant l'objet

d'une remise par suite des termes du rapprochement (les paragraphes AG57 et AG58 fournissent un guide d'application correspondant).

34. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser et évaluer tous les éléments d'impôt résiduels incorporés dans ou résultant d'un rapprochement selon la norme comptable internationale ou nationale correspondante relative à l'impôt sur le résultat. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser et évaluer tous produits d'impôt résiduels incorporé dans ou résultant d'un rapprochement selon la norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*.

Avantages du personnel

35. L'entité issue d'un regroupement doit comptabiliser et évaluer un passif (ou un actif, le cas échéant) relatif aux accords d'avantages du personnel de l'activité regroupée selon IPSAS 39, *Avantages du personnel*.

Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette résultant d'un rapprochement

36. **Un rapprochement ne donne pas lieu à la constatation d'un goodwill (les paragraphes AG59 et AG60 fournissent un guide d'application correspondant).**
37. **L'entité issue d'un regroupement doit comptabiliser, dans l'actif net/la situation nette, des montants égaux et opposés aux éléments suivants :**
- (a) **valeurs comptables des actifs des activités regroupées ;**
 - (b) **valeurs comptables des passifs des activités regroupées ; et**
 - (c) **valeurs comptables des participations ne donnant pas le contrôle dans les activités regroupées.**
38. **L'entité issue du regroupement doit comptabiliser, dans l'actif net/la situation nette, les ajustements au titre :**
- (a) **de l'élimination des transactions entre activités se regroupant selon les dispositions du paragraphe 22 ;**
 - (b) **des ajustements apportés aux valeurs comptables des actifs et passifs identifiables des activités se regroupant si besoin afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement, selon les dispositions du paragraphe 27 ; et**
 - (c) **des ajustements apportés eu égard aux exceptions aux principes de comptabilisation et/ou d'évaluation, selon les dispositions des paragraphes 32 à 35.**
39. **L'entité issue du regroupement peut présenter les montants comptabilisés dans l'actif net/la situation nette selon les dispositions des paragraphes 37 et 38 :**

- (a) **comme un solde d'ouverture unique ; ou**
- (b) **comme des composantes distinctes de l'actif net/situation nette.**

Période d'évaluation

40. **Si la comptabilisation initiale d'un rapprochement est inachevée à la fin de la période de reporting au cours de laquelle le rapprochement survient, l'entité issue du regroupement doit déclarer, dans ses états financiers, des montants provisoires relatifs aux éléments dont la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'entité issue du regroupement doit ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date de rapprochement afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de rapprochement et qui, s'ils avaient été connus, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. Pendant la période d'évaluation, l'entité issue du regroupement doit également comptabiliser des actifs et des passifs additionnels si des informations nouvelles sont obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de rapprochement et qui, s'ils avaient été connus, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date. La période d'évaluation prend fin dès que l'entité issue du regroupement reçoit l'information qu'elle recherchait à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de rapprochement ou dès qu'elle apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date de rapprochement.**
41. La période d'évaluation est la période qui suit la date de rapprochement pendant laquelle l'entité issue du regroupement peut ajuster les montants provisoires comptabilisés au titre du rapprochement. La période d'évaluation donne à l'entité issue du regroupement un délai raisonnable pour obtenir les informations nécessaires afin d'identifier et évaluer les actifs et les passifs identifiables ainsi que toute participation ne donnant pas le contrôle des activités regroupées à compter de la date de rapprochement selon les dispositions de la présente Norme. Les informations nécessaires à l'identification et à l'évaluation des actifs et des passifs identifiables ainsi que de toute participation ne donnant pas le contrôle des activités regroupées sont en général disponibles à la date de rapprochement. Toutefois, cela peut ne pas être le cas lorsque des activités regroupées préparaient au préalable leurs états financiers selon des méthodes comptables différentes.
42. L'entité issue du regroupement comptabilise une augmentation (une diminution) du montant provisoire comptabilisé pour un actif (un passif) identifiable en procédant à un ajustement des composantes de l'actif net/situation nette comptabilisées selon les dispositions des paragraphes 37 et 38. Cependant, une information nouvelle obtenue pendant la période d'évaluation

peut parfois conduire à un ajustement du montant provisoire de plusieurs actifs ou passifs. Par exemple, l'entité issue d'un regroupement pourrait avoir repris un passif pour payer les dommages liés à un accident survenu sur l'un des sites de l'activité regroupée, dont tout ou partie est couvert par la police d'assurance responsabilité de l'activité regroupée. Si l'entité issue du regroupement obtient, pendant la période d'évaluation, de nouvelles informations relatives à la valeur comptable de ce passif, l'ajustement du profit ou de la perte résultant d'un changement du montant provisoire comptabilisé au titre de ce passif sera compensé (en tout ou partie) par un ajustement correspondant du profit ou de la perte résultant d'un changement du montant provisoire comptabilisé au titre de l'indemnisation à recevoir de l'assureur.

43. Pendant la période d'évaluation, l'entité issue du regroupement doit comptabiliser les ajustements des montants provisoires comme si la comptabilisation du rapprochement avait été achevée à la date de rapprochement. L'entité issue du regroupement doit donc réviser les informations comparatives des exercices antérieurs présentées dans les états financiers si nécessaire, et notamment apporter d'éventuels changements aux amortissements comptabilisés pendant la période de comptabilisation initiale.
44. Après la fin de la période d'évaluation, l'entité issue du regroupement ne doit réviser la comptabilisation d'un rapprochement que pour rectifier une erreur selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Frais connexes au rapprochement

45. Les frais connexes au rapprochement sont les frais que l'entité issue du regroupement ou les activités regroupées engagent pour effectuer un rapprochement. Parmi ces frais figurent des honoraires de conseil, de conseils juridiques, comptables, honoraires de valorisation et autres honoraires, des frais administratifs généraux, ainsi que les frais d'enregistrement ou d'émission d'instruments de dettes ou de capitaux propres. L'entité issue du regroupement et les activités se regroupant doivent comptabiliser les frais connexes au rapprochement en charges sur les exercices au cours desquels ces frais sont engagés et les services correspondants, reçus, à une exception près. Les frais d'émission d'emprunt et d'instruments de capitaux propres doivent être comptabilisés selon IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*, et selon IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*.

Évaluation et comptabilisation ultérieures

46. En général, une entité issue d'un regroupement doit procéder à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs et des passifs reçus ainsi que des titres de capitaux propres émis lors d'un rapprochement selon les autres normes IPSAS applicables à ces éléments, en fonction de leur nature.

Cependant, la présente Norme fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des actifs reçus et des passifs repris ou encourus suivants lors d'un rapprochement :

- (a) Licences et droits similaires préalablement octroyés par une activité regroupée à une autre ;
- (b) Transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages similaires reçus par une activité se regroupant selon des critères qui évoluent du fait d'un rapprochement ; et
- (c) Impôt sur le résultat (lorsqu'il n'est pas intégré dans les termes du rapprochement).

Licences et droits similaires préalablement octroyés par une activité se regroupant à une autre activité regroupée

47. Une licence ou un droit similaire, préalablement octroyé par une activité se regroupant à une autre des activités regroupées et comptabilisé comme une immobilisation incorporelle doit être amorti sur la durée résiduelle du contrat contraignant en vertu duquel le droit en question a été accordé, lorsque ce droit a été accordé pour une durée déterminée. Si ce droit a été accordé pour une durée indéterminée, l'entité issue du regroupement doit soumettre le droit en question à un test de dépréciation au moins une fois par an et à chaque indication d'une éventuelle dépréciation du droit concerné. L'entité issue du regroupement qui cède ultérieurement cette licence ou ce droit similaire à un tiers doit intégrer la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle dans la détermination du profit ou de la perte réalisé sur cette cession.

Transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et avantages similaires reçus par une activité se regroupant selon des critères susceptibles d'évoluer du fait d'un rapprochement

48. Un transfert, un prêt assorti de conditions avantageuses ou un avantage similaire, préalablement reçu par une activité se regroupant selon des critères qui évoluent du fait d'un rapprochement, doit être réévalué de manière prospective selon les dispositions d'autres IPSAS (les paragraphes AG61 à AG63 fournissent un guide d'application correspondant).

Impôt sur le résultat (lorsqu'il n'est pas intégré aux termes du rapprochement)

49. Les rapprochements concernant des entités du secteur public peuvent aboutir à ce qu'une administration fiscale renonce à percevoir des montants d'impôt après le rapprochement. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser cette remise d'impôt de manière prospective selon la norme comptable internationale ou nationale correspondante qui traite de l'impôt sur le résultat.

Présentation des états financiers

50. **Sauf lorsqu'une entité issue d'un regroupement n'est pas une nouvelle entité à la suite du regroupement, la première série d'états financiers de l'entité issue du regroupement qui suit le rapprochement se compose des éléments suivants :**
- (a) **Un état de la situation financière à l'ouverture à la date de rapprochement ;**
 - (b) **Un état de la situation financière à la date de clôture ;**
 - (c) **Un état de la performance financière de la période comprise entre la date de rapprochement et la date de clôture ;**
 - (d) **Un état des variations de l'actif net/situation nette de la période comprise entre la date de rapprochement et la date de clôture;**
 - (e) **Un tableau des flux de trésorerie de la période comprise entre la date de rapprochement et la date de clôture ;**
 - (f) **Lorsque l'entité publie son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels de la période comprise entre la date de rapprochement et la date de clôture, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne « budget » dans les états financiers ; et**
 - (g) **Des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.**
51. **Lorsqu'une entité issue d'un regroupement n'est pas une nouvelle entité à la suite du regroupement, l'entité issue du regroupement doit fournir les informations suivantes :**
- (a) **Les montants comptabilisés de chaque grande catégorie d'actifs et de passifs, et les composantes de l'actif net/situation financière des activités regroupées intégrées au sein de l'entité issue du regroupement ;**
 - (b) **Tous les ajustements apportés aux composantes de l'actif net/situation nette si nécessaire pour que les méthodes comptables des activités regroupées soient conformes à celles de l'entité issue du regroupement ; et**
 - (c) **Tous les ajustements effectués pour éliminer les transactions entre les activités regroupées.**
52. **Sous réserve des dispositions des paragraphes 54 et 56, l'entité issue du regroupement est autorisée, sans y être obligée, à présenter des états financiers se rapportant aux exercices qui précèdent la date de rapprochement (les paragraphes AG64 et AG65 fournissent des indications supplémentaires**

correspondantes). Lorsqu'une entité issue d'un regroupement choisit de présenter des états financiers pour les exercices qui précèdent la date de rapprochement, elle doit fournir les informations prévues au paragraphe 54(g).

Informations à fournir

53. **L'entité issue d'un regroupement doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les incidences financières d'un rapprochement.**
54. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 53, l'entité issue du regroupement doit fournir les informations suivantes pour chaque rapprochement survenu pendant la période de clôture :
- (a) nom et description de chaque activité regroupée ;
 - (b) date de rapprochement ;
 - (c) motivations premières du rapprochement, avec notamment, le cas échéant, fondement juridique du rapprochement ;
 - (d) valeurs comptabilisées à la date de rapprochement pour chaque grande catégorie d'actifs et de passifs transférés ;
 - (e) ajustements apportés aux valeurs comptables des actifs et des passifs comptabilisés par chaque activité regroupée à la date de rapprochement :
 - (i) afin d'éliminer l'effet des transactions entre activités regroupées selon les dispositions du paragraphe 22 ; et
 - (ii) Pour se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement selon les dispositions du paragraphe 27.
 - (f) analyse de l'actif net/situation nette, y compris de toutes ses composantes présentées séparément, ainsi que de tous les ajustements importants tels que les écarts de réévaluation (positifs ou négatifs), comptabilisés selon les dispositions des paragraphes 37 à 38 ;
 - (g) si une entité issue d'un regroupement choisit de présenter des états financiers pour des exercices antérieurs à la date de rapprochement conformément aux dispositions du paragraphe 52, l'entité issue du regroupement doit fournir les informations suivantes pour chaque activité regroupée :
 - (i) état de la situation financière à la clôture du (des) précédent(s) exercice(s) ;
 - (ii) état de la performance financière du (des) précédent(s) exercice(s) ;
 - (iii) état des variations de l'actif net/situation nette du (des) précédent(s) exercice(s) ;

- (iv) tableau des flux de trésorerie du (des) précédent(s) exercice(s) ;
et
- (v) notes annexes, notamment un résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives.

L'entité issue du regroupement ne doit pas retraiter ces informations, mais doit les fournir sur la même base que celle employée dans les états financiers des activités se regroupant. L'entité issue du regroupement doit indiquer la base de présentation de ces informations.

- (h) si, au moment de la publication des états financiers de l'entité issue du regroupement, la dernière date de clôture de l'une des activités regroupées ne précède pas immédiatement la date de rapprochement, l'entité issue du regroupement doit fournir les informations suivantes :
 - (i) les montants des revenus globaux et des charges, ainsi que le résultat de chaque activité regroupée entre la dernière date de clôture des activités regroupées et la date de rapprochement. Les montants des revenus globaux doivent être analysés d'une manière adaptée à l'activité de l'entité, selon les dispositions du paragraphe 108 d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*. Les charges doivent être analysées en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes, selon les dispositions du paragraphe 109 d'IPSAS 1.
 - (ii) Les montants déclarés par chaque activité regroupée immédiatement avant la date de rapprochement pour chaque grande catégorie d'actifs et de passifs.
 - (iii) Les montants déclarés par chaque activité regroupée immédiatement avant la date de rapprochement à l'actif net/situation nette.

L'entité issue du regroupement n'est pas tenue de fournir ces informations si elle a choisi de présenter des états financiers pour des exercices antérieurs à la date de rapprochement comme indiqué à l'alinéa (g) ci-dessus.

- 55. **L'entité issue du regroupement doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les incidences financières des ajustements comptabilisés lors de la période de reporting que ces ajustements soient liés aux rapprochements survenus lors la période de reporting en cours ou lors de périodes de reporting antérieures.**
- 56. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 55, l'entité issue du regroupement doit fournir les informations suivantes :

- (a) Si la comptabilisation initiale d'un rapprochement est inachevée (voir paragraphe 40) pour certains actifs ou passifs et que les montants comptabilisés dans les états financiers relatifs au rapprochement n'ont donc été déterminés qu'à titre provisoire :
 - (i) les raisons pour lesquelles la comptabilisation initiale du rapprochement est inachevée ;
 - (ii) les actifs ou passifs dont la comptabilisation initiale est inachevée ; et
 - (iii) la nature et le montant d'éventuels ajustements de la période d'évaluation comptabilisés pendant la période de reporting selon les dispositions du paragraphe 43.
- (b) En cas de remise de montants d'impôt par suite des termes du rapprochement (voir paragraphes 33 et 34) :
 - (i) le montant d'impôt qui a fait l'objet d'une remise ; et
 - (ii) lorsque l'entité issue du rapprochement est l'administration fiscale, des précisions concernant l'ajustement apporté à la créance d'impôt.

57. Si les informations spécifiques à fournir prévues par la présente Norme ou d'autres normes IPSAS ne remplissent pas les objectifs visés aux paragraphes 53 et 55, l'entité issue du rapprochement doit fournir toutes les informations supplémentaires nécessaires pour remplir ces objectifs.

Comptabilisation des acquisitions

58. **Un acquéreur doit comptabiliser chaque acquisition en appliquant la méthode comptable de l'acquisition.**

Méthode comptable de l'acquisition

59. L'application de la méthode comptable de l'acquisition suppose d'effectuer ce qui suit :
- (a) identifier l'acquéreur ;
 - (b) déterminer la date d'acquisition ;
 - (c) comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs identifiables repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise ;
 - (d) comptabiliser et évaluer le goodwill, le profit ou la perte découlant d'une acquisition.

Identifier l'acquéreur

60. **Pour chaque acquisition, la partie au regroupement qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités sera identifiée comme étant l'acquéreur.**
61. La partie au regroupement qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités est identifiée lors de la détermination de la classification du regroupement d'entités du secteur public selon les dispositions des paragraphes 7 et 8 et AG10 à AG18.

Déterminer la date d'acquisition

62. **L'acquéreur doit identifier la date d'acquisition, qui est la date à laquelle il obtient le contrôle de l'activité acquise.**
63. La date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'activité acquise est généralement la date à laquelle l'acquéreur procède au transfert juridique de la contrepartie et/ou acquiert les actifs et reprend les passifs de l'activité acquise, à savoir la date de finalisation juridique de l'opération. L'acquéreur peut toutefois obtenir ce contrôle à une date antérieure ou postérieure à la date de finalisation juridique de l'opération. Ainsi, la date d'acquisition précède la date de finalisation juridique de l'opération si un accord écrit prévoit que l'acquéreur obtienne le contrôle de l'activité acquise à une date antérieure à cette date. Un acquéreur doit prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents lors de l'identification de la date d'acquisition.

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise*Principe de comptabilisation*

64. **À compter de la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser, séparément de tout goodwill enregistré, les actifs identifiables acquis, les passifs identifiables repris et toute participation ne donnant pas le contrôle de l'activité acquise. La comptabilisation des actifs identifiables acquis et des passifs identifiables repris est soumise aux conditions visées aux paragraphes 65 et 66.**

Conditions de comptabilisation

65. Pour remplir les conditions de comptabilisation lors de l'application de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs identifiables repris doivent satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs visées dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* à la date d'acquisition et pouvoir être évalués d'une manière qui satisfasse aux caractéristiques qualitatives et prenne en compte les contraintes en matière d'information financière à usage général. Ainsi, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend, mais qu'il n'est pas obligé d'encourir à l'avenir, pour exécuter un plan visant à sortir des opérations

d'une activité acquise ou encore pour mettre fin à l'emploi de membres du personnel d'une activité acquise ou pour les déplacer, ne sont pas des passifs à la date d'acquisition. Dès lors, l'acquéreur ne comptabilise pas ces coûts lors de l'application de la méthode de l'acquisition. En revanche, l'acquéreur les comptabilise dans ses états financiers postérieurs au regroupement selon d'autres IPSAS.

66. En outre, pour remplir les conditions de comptabilisation lors de l'application de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent faire partie de ce que l'acquéreur et l'activité acquise (ou ses précédents détenteurs) ont échangé dans le cadre de la transaction d'acquisition, et ne peuvent pas être le résultat de transactions séparées. L'acquéreur doit appliquer les indications fournies aux paragraphes 109 à 111 pour déterminer les actifs acquis et les passifs repris échangés dans le cadre de l'opération et, le cas échéant, ceux qui résultent de transactions séparées, lesquels seront comptabilisés selon leur nature et les normes IPSAS applicables.
67. L'application du principe et des conditions de comptabilisation par l'acquéreur peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'activité acquise n'avait précédemment pas comptabilisés en tant qu'actifs et passifs dans ses états financiers. Par exemple, l'acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles identifiables acquises, telles qu'un brevet ou une relation commerciale, que l'activité acquise ne comptabilisait pas en tant qu'actifs dans ses propres états financiers car elle les avait développés en interne et qu'elle comptabilisait en charges les coûts correspondants à ces actifs.
68. Les paragraphes AG72 à AG84 fournissent des indications relatives à la comptabilisation des contrats de locations simples et des immobilisations incorporelles. Les paragraphes 76 à 82 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui incorporent des éléments pour lesquels la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classification ou désignation des actifs identifiables acquis et des passifs identifiables repris lors d'une acquisition

69. **À la date d'acquisition, l'acquéreur doit classer ou désigner les actifs identifiables acquis et les passifs identifiables repris de manière à permettre l'application ultérieure d'autres normes IPSAS. L'acquéreur doit procéder à ces classifications ou désignations sur la base des termes de l'accord contraignant (dispositions contractuelles incluses), des conditions économiques, de ses politiques opérationnelles ou de ses méthodes comptables et d'autres conditions pertinentes qui prévalent à la date d'acquisition.**
70. Dans certains cas, les normes IPSAS prévoient une comptabilisation différente selon la manière dont une entité classe ou désigne un actif ou un

passif donné. Parmi les exemples de classification ou de désignation que l'acquéreur doit reprendre sur la base des conditions pertinentes qui prévalent à la date d'acquisition figurent, sans s'y limiter:

- (a) la classification d'actifs et de passifs financiers particuliers qui sont évalués à la juste valeur ou au coût amorti, selon IPSAS 29 ;
- (b) la désignation d'un instrument dérivé en tant qu'instrument de couverture selon IPSAS 29 ; et
- (c) l'évaluation permettant de déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé de son contrat hôte selon IPSAS 29 (ce qui est une question de « classification » étant donné l'utilisation de ce terme dans la présente Norme).

71. La présente Norme prévoit deux exceptions au principe visé au paragraphe 69 :

- (a) La classification d'un contrat de location comme un contrat de location simple ou comme un contrat de location-financement selon IPSAS 13, *Contrats de location* ; et
- (b) La classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance selon la norme comptable internationale ou nationale pertinente qui traite des contrats d'assurance.

L'acquéreur doit classer ces contrats contraignants sur la base des termes contractuels et d'autres facteurs dès l'origine du contrat contraignant (ou, si les termes du contrat contraignant ont été modifiés d'une manière susceptible de modifier sa classification, à la date de cette modification, qui peut être la date d'acquisition).

Principe d'évaluation

72. L'acquéreur doit évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.

73. Pour chaque acquisition, les composantes des participations ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise (qui sont des titres de propriété actuels octroyant à leurs porteurs une quote-part de l'actif net de l'entité en cas de liquidation) doivent être évaluées à la date d'acquisition :

- (a) soit à la juste valeur ;
- (b) soit en fonction de la quote-part de l'actif net identifiable comptabilisé de l'activité acquise à laquelle donnent droit les titres propriétés actuels.

Toutes les autres composantes des participations ne donnant pas le contrôle doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition, à moins que d'autres règles d'évaluation soient requises par les normes IPSAS.

74. Les paragraphes 78 à 84 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquels la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe d'évaluation.

Exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation

75. La présente Norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 76 à 84 précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'acquéreur doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 76 à 84. Ainsi, certains éléments seront :
- (a) comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation complémentaires à celles des paragraphes 65 et 66, soit en appliquant les conditions requises par d'autres normes IPSAS, avec des résultats qui diffèrent de ceux obtenus par l'application du principe et des conditions de comptabilisation ;
 - (b) évalués à une valeur autre que leur juste valeur à la date d'acquisition.

Exception au principe de comptabilisation

Passifs éventuels

76. La norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* définit un passif éventuel comme étant :
- (a) une obligation potentielle qui résulte d'évènements passés dont l'existence ne sera confirmée que par la survenue (ou non) d'un ou de plusieurs évènements incertains qui échappent en partie au contrôle de l'entité ; ou comme
 - (b) une obligation actuelle qui résulte d'évènements antérieurs mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - (i) il est peu probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de services soit nécessaire pour l'éteindre, ou car
 - (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec suffisamment de fiabilité.
77. Les dispositions de la norme IPSAS 19 ne s'appliquent pas pour déterminer quels passifs éventuels seront comptabilisés à la date d'acquisition. Par contre, l'acquéreur comptabilisera, à la date d'acquisition, un passif éventuel repris à la suite d'une acquisition avec transfert de contrepartie, s'il constitue une obligation actuelle résultant d'évènements passés et que sa juste valeur peut

être évaluée de manière fiable¹. En conséquence, contrairement à la norme IPSAS 19, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à la suite d'une acquisition dans laquelle la contrepartie est transférée à la date d'acquisition, même s'il est peu probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de services soit nécessaire pour éteindre l'obligation. Le paragraphe 115 fournit des indications sur la comptabilisation des passifs éventuels.

Exceptions aux deux principes de comptabilisation et d'évaluation

Impôt sur le résultat (lorsqu'il est prévu dans les termes de la convention d'acquisition)

78. Les acquisitions effectuées par une entité du secteur public peuvent donner lieu à une remise d'impôt exigible accordée par l'administration fiscale, aux termes de la convention d'acquisition. L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun élément d'impôt ayant fait l'objet d'une remise aux termes de la convention d'acquisition (les paragraphes AG85 à AG87 fournissent le guide d'application correspondant).
79. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer tout impôt restant dû, compris dans une acquisition ou en résultant selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer tout produit d'impôt résiduel au titre de la remise d'impôt compris dans une acquisition ou en résultant selon IPSAS 23.

Avantages du personnel

80. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer tout passif (ou actif, le cas échéant) relatif aux accords visant les avantages du personnel de l'activité acquise selon la norme IPSAS 39.

Actifs compensatoires

81. Lors d'une acquisition, le vendeur peut prévoir une indemnité contractuelle au profit de l'acquéreur pour couvrir une éventualité ou une incertitude liée à tout ou partie d'un actif ou d'un passif donné. Par exemple, le vendeur peut consentir une garantie d'indemnisation à l'acquéreur pour couvrir des pertes subies supérieures à un certain montant pour un passif résultant d'une éventualité. En d'autres termes, le vendeur garantira que le passif de l'acquéreur n'excèdera pas un certain montant. L'acquéreur obtient par conséquent un actif compensatoire. L'acquéreur doit comptabiliser un actif compensatoire en même temps qu'il comptabilise l'élément couvert par la garantie d'indemnisation, évalué sur la même base que l'actif compensatoire,

¹ Une information fiable est exempte d'erreurs et de biais significatifs, à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Le paragraphe BC16 de la norme IPSAS 1 traite de l'approche transitoire de l'explication de la fiabilité.

sous réserve d'une possible réduction de valeur pour montants irrécouvrables. Dès lors, si la garantie d'indemnisation porte sur un actif ou un passif comptabilisé à la date d'acquisition et évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif compensatoire à la date d'acquisition, évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Les effets de l'incertitude due à des considérations de recouvrabilité quant aux flux de trésorerie relatifs à un actif compensatoire, évalué à la juste valeur, sont compris dans l'évaluation à la juste valeur. Il n'est donc pas nécessaire de procéder à une comptabilisation distincte de la réduction de valeur (le paragraphe AG 88 fournit le guide d'application correspondant).

82. Dans certaines circonstances, l'indemnisation peut porter sur un actif (ou sur un passif) qui constitue une exception aux principes de comptabilisation ou d'évaluation. Par exemple, une indemnisation peut porter sur un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé à la date d'acquisition parce que sa juste valeur n'est pas évaluable de façon fiable à cette date. Elle peut également porter sur un actif ou un passif, résultant par exemple d'un avantage du personnel, évalué sur une base autre que la juste valeur à la date d'acquisition. Dans ces cas, l'actif compensatoire sera comptabilisé et évalué sur la base d'hypothèses conformes à celles qui sont utilisées pour évaluer l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de l'appréciation par la direction de la recouvrabilité de l'actif compensatoire et des limitations contractuelles applicables au montant de l'indemnisation. Le paragraphe 116 fournit des indications sur la comptabilisation d'un actif compensatoire.

Exceptions au principe d'évaluation

Droits recouvrés

83. L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvré comptabilisé comme une immobilisation incorporelle sur la base de la durée de vie résiduelle de l'accord contraignant correspondant, que les intervenants sur le marché prennent en compte ou non les renouvellements potentiels de cet accord pour évaluer la juste valeur du droit concerné. Les paragraphes AG79 et AG80 fournissent le guide d'application correspondant.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions

84. L'acquéreur doit évaluer un passif ou un instrument de capitaux propres lié aux transactions de l'activité acquise dont le paiement est fondé sur des actions, ou au remplacement de telles transactions par les transactions de l'acquéreur dont le paiement est fondé sur des actions, selon la norme comptable internationale ou nationale correspondante.

Comptabilisation et évaluation du goodwill ou du gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses

85. L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) définis ci-dessous, suivant les dispositions du paragraphe 86 :

- (a) le total de :**
 - (i) la contrepartie transférée évaluée selon la présente Norme qui prévoit généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition (voir paragraphe 95),**
 - (ii) le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise, évalué selon la présente Norme, et**
 - (iii) dans une acquisition réalisée par étapes (voir paragraphes 99 et 100), la juste valeur à la date d'acquisition des titres de capitaux propres précédemment détenus par l'acquéreur dans l'activité acquise.**
- (b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon la présente Norme.**

86. L'acquéreur ne doit comptabiliser le goodwill que dans la mesure où le l'acquisition se traduira par :

- (a) des entrées de trésorerie (suite par exemple à l'acquisition d'une activité génératrice de trésorerie) ; et / ou par**
- (b) une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur.**

L'acquéreur doit comptabiliser tout excédent de (a) par rapport à (b) (voir le paragraphe 85) en tant que perte dans le résultat net. Le paragraphe AG93 fournit le guide d'application correspondant.

87. Lors d'une acquisition où l'acquéreur et l'activité acquise (ou ses détenteurs antérieurs) se limitent à échanger des quote-part de capitaux propres, il se peut que la juste valeur, à la date d'acquisition, de la quote-part de capitaux propres de l'activité acquise soient évaluables avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition de celle de l'acquéreur. Dans ce cas, l'acquéreur doit déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur à la date d'acquisition de la quote-part de capitaux propres de l'activité acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition de la quote-part de capitaux propres transférées. Pour déterminer le montant du goodwill dans une acquisition qui ne donne pas lieu au transfert d'une contrepartie, l'acquéreur doit utiliser la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'activité acquise, au lieu de la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée

(voir paragraphe 85a(i)). Le paragraphe AG94 fournit le guide d'application correspondant.

Acquisitions à des conditions avantageuses

88. Un acquéreur peut parfois effectuer une acquisition à des conditions avantageuses, dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public classé comme acquisition. Il s'agit d'une acquisition dans laquelle le montant indiqué au paragraphe 85b dépasse le total des montants spécifiés au paragraphe 85a. Si cet excédent subsiste après l'application des dispositions du paragraphe 90, l'acquéreur doit comptabiliser le gain en résultat à la date d'acquisition. Le gain sera attribué à l'acquéreur.
89. Une acquisition à des conditions avantageuses pourrait survenir, par exemple, lors d'une vente forcée, où le vendeur agit sous la contrainte économique. Toutefois, les exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation concernant des éléments spécifiques abordés aux paragraphes 76 à 84 peuvent également aboutir à la comptabilisation d'un gain (ou à la modification du montant d'un gain comptabilisé) consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses.
90. Avant de comptabiliser un gain par suite d'une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit s'assurer d'avoir correctement identifié l'ensemble des actifs acquis et des passifs repris. Il doit alors comptabiliser tous les actifs et les passifs supplémentaires qu'il aura identifiés. L'acquéreur doit également examiner les procédures utilisées pour évaluer les montants que la présente Norme prévoit de comptabiliser à la date d'acquisition concernant les éléments suivants :
- (a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris ;
 - (b) le cas échéant, toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise ;
 - (c) pour une acquisition réalisée par étapes, la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'activité acquise ; et
 - (d) la contrepartie transférée.

L'objectif de cet examen est de s'assurer que les évaluations tiennent correctement compte de toutes les informations disponibles à la date d'acquisition.

91. Une entité du secteur public obtient parfois le contrôle d'une activité dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe dans laquelle la contrepartie transférée n'est pas égale à la juste valeur de l'activité acquise. Cela se produit, sans toutefois s'y limiter, dans les circonstances suivantes :
- (a) saisies d'entités ou d'activités ne donnant pas lieu à dédommagement ; et

- (b) transfert d'une activité à l'acquéreur par un donateur avec contrepartie symbolique.

92. Lorsque la substance économique d'un regroupement du secteur public est celle d'une acquisition, une telle acquisition sans contrepartie directe est traitée comme une acquisition à des conditions avantageuses ; elle est comptabilisée selon les paragraphes 88 à 90.

Acquisition sans contrepartie

93. Une entité du secteur public obtient parfois le contrôle d'une activité dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe et sans transfert de contrepartie. Cela se produit dans les circonstances suivantes, sans toutefois s'y limiter :

- (a) saisies d'activités ou d'entités ne donnant pas lieu à dédommagement (également appelées nationalisations forcées) ;
- (b) transfert sans contrepartie d'une activité à l'entité par un donateur,

Ces transferts peuvent prendre la forme de legs ;

- (c) transfert d'une activité à l'entité présentant un passifs net . L'entité peut accepter le transfert des passifs nets pour empêcher la cessation de l'activité. Ces opérations sont parfois appelées « renflouements ».

94. Lorsque la substance économique d'un regroupement du secteur public est celle d'une acquisition, l'acquéreur qui obtient le contrôle d'une activité acquise dans le cadre d'une transaction sans contrepartie directe, dans laquelle aucune contrepartie n'est transférée, ne fait pas apparaître de goodwill à comptabiliser. L'acquéreur comptabilise un gain ou une perte en résultat net selon le paragraphe 86.

Contrepartie transférée

95. La contrepartie transférée lors d'une acquisition doit être évaluée à la juste valeur, calculée comme étant la somme des justes valeurs, à la date d'acquisition, des actifs transférés et des passifs repris par l'acquéreur aux anciens détenteurs de l'activité acquise, ainsi que des titres de fonds propres émis par l'acquéreur. Toutefois, toute portion des droits à un paiement fondé sur des actions de l'acquéreur échangée contre des droits détenus par les employés de l'activité acquise, comprise dans la contrepartie transférée lors de l'acquisition, doit être évaluée suivant le paragraphe 84 plutôt qu'à la juste valeur. Sont des exemples de contreparties potentielles, la trésorerie, d'autres actifs, une activité ou une entité contrôlée par l'acquéreur, une contrepartie éventuelle, des instruments de capitaux propres ordinaires ou préférentiels, des options, des bons de souscription et des intérêts des sociétaires dans des entités mutuelles.

96. La contrepartie transférée peut comprendre des actifs ou des passifs de l'acquéreur dont les valeurs comptables diffèrent de leurs justes valeurs à la date d'acquisition (par exemple des actifs non monétaires ou une activité de l'acquéreur). Dans ce cas, l'acquéreur doit réévaluer les actifs et les passifs transférés à leur juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser, en résultat net les gains ou les pertes éventuels qui en résulteraient. Cependant, les actifs ou les passifs transférés restent parfois au sein de l'entité regroupée après l'acquisition (lorsque, par exemple, les actifs ou les passifs sont transférés à l'entité acquise plutôt qu'à ses détenteurs antérieurs) et l'acquéreur en conserve par conséquent le contrôle. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer ces actifs et ces passifs à leur valeur comptable immédiatement avant la date d'acquisition ; il ne doit pas comptabiliser en résultat net un gain ou une perte sur les actifs et les passifs qu'il contrôle aussi bien avant qu'après la date d'acquisition.

Contrepartie éventuelle

97. La contrepartie que l'acquéreur transfère en échange de l'activité acquise comprend tout actif ou passif né d'un accord de contrepartie éventuelle (voir paragraphe 95). L'acquéreur doit comptabiliser la juste valeur de la contrepartie éventuelle à la date d'acquisition comme partie intégrante de la contrepartie transférée en échange de l'activité acquise.
98. L'acquéreur doit classer une obligation de verser une contrepartie éventuelle comme un passif financier ou comme une composante de l'actif net/situation nette sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier telles que précisées au paragraphe 9 d'IPSAS 28. L'acquéreur doit classer comme actif le droit de recouvrement d'une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions sont remplies. Le paragraphe 117 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'une contrepartie éventuelle.

Acquisition réalisée par étapes

99. Il peut arriver qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une activité dans laquelle il détenait une participation en fonds propres immédiatement avant la date d'acquisition. Par exemple, le 31 décembre 20X1, l'entité A détient une participation ne donnant pas le contrôle de 35 % dans l'entité B. À cette date, l'entité A acquiert une participation supplémentaire de 40 %, lui donnant le contrôle de l'entité B. La présente Norme désigne une telle transaction comme une acquisition réalisée par étapes, également appelée « acquisition par étapes ».
100. Lors d'une acquisition réalisée par étapes, l'acquéreur doit réévaluer à sa juste valeur à la date d'acquisition la part des fonds propres qu'il détenait précédemment dans l'activité acquise et comptabiliser le gain ou la perte qui s'en suit en résultat net ou en actif net/situation nette, selon le cas. Il se peut

que lors de périodes de reporting antérieures l'acquéreur ait comptabilisé les variations de la valeur de sa part dans les fonds propres dans l'activité acquise en actif net/situation nette. Dans ce cas, le montant qui avait été comptabilisé en actif net/situation nette doit être comptabilisé de la même façon que si l'acquéreur avait cédé la part des fonds propres qu'il détenait antérieurement.

Indications supplémentaires pour l'application de la méthode de l'acquisition lorsqu'une acquisition est réalisée par modification des droits de vote, exclusivement par contrat, ou dans des situations similaires dans lesquelles aucune contrepartie n'est transférée

Acquisition réalisée par modification des droits de vote, exclusivement par contrat, ou dans des situations analogues, n'impliquant pas le transfert de contrepartie

101. Un acquéreur obtient parfois le contrôle d'une activité acquise sans transfert de contrepartie. La méthode de comptabilisation dite « méthode de l'acquisition » s'applique aux regroupements d'entités du secteur public réalisés dans de telles conditions. Ceci est notamment le cas lorsque :
- (a) l'activité acquise rachète un nombre suffisant de ses propres actions pour permettre à un investisseur connu (l'acquéreur) d'en obtenir le contrôle ;
 - (b) les droits de veto d'une minorité expirent, alors qu'ils bloquaient auparavant la prise de contrôle, par l'acquéreur, d'une activité acquise dans laquelle il détenait les droits de vote majoritaires ;
 - (c) l'acquéreur et l'activité acquise décident de regrouper leurs activités exclusivement par contrat. L'acquéreur ne transfère aucune contrepartie en échange du contrôle d'une activité acquise et ne détient aucun droit de propriété quantifiable dans l'activité acquise, ni à la date d'acquisition, ni auparavant.
102. Lors d'une acquisition réalisée exclusivement par contrat, l'acquéreur doit attribuer aux détenteurs de l'activité acquise le montant de l'actif net de celle-ci, comptabilisé selon la présente Norme. En d'autres termes, les droits de propriété quantifiables, détenus dans l'activité acquise par des parties autres que l'acquéreur, constituent une participation ne donnant pas le contrôle dans les états financiers de l'acquéreur postérieurs au regroupement, même si cela conduit à ce que tous les droits de propriété quantifiables dans l'activité acquise soient attribuées à la participation ne donnant pas le contrôle.

Période d'évaluation

103. **Si la comptabilisation initiale d'une acquisition est inachevée à la clôture de la période au cours de laquelle l'acquisition survient, l'acquéreur doit faire figurer, dans ses états financiers, des montants provisoires concernant les éléments dont la comptabilisation est incomplète. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit ajuster, de manière rétrospective, les**

montants provisoires comptabilisés à la date d'acquisition afin de refléter les nouvelles informations obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit également comptabiliser des actifs et des passifs supplémentaires si de nouvelles informations sont obtenues concernant des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs, à cette date. La période d'évaluation prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information qu'il recherchait concernant les faits et les circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir d'autres d'informations. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition.

104. La période d'évaluation correspond à la période qui suit la date d'acquisition au cours de laquelle l'acquéreur peut ajuster les montants provisoires comptabilisés à la suite d'une acquisition. La période d'évaluation donne à l'acquéreur un délai raisonnable pour obtenir les informations nécessaires afin d'identifier et d'évaluer les éléments suivants à la date d'acquisition, conformément aux dispositions de la présente Norme :
- (a) les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle de l'activité acquise ;
 - (b) la contrepartie transférée en échange de l'activité acquise (ou le montant permettant d'évaluer le goodwill) ;
 - (c) dans une acquisition réalisée par étapes, la participation dans l'activité acquise précédemment détenue par l'acquéreur ; et
 - (d) le goodwill, la perte ou le gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses.
105. L'acquéreur doit prendre en compte tous les éléments pertinents lui permettant de déterminer si l'information obtenue après la date d'acquisition nécessite un ajustement des montants provisoires comptabilisés ou si elle résulte d'évènements intervenus après la date d'acquisition. Ces éléments comprennent la date à laquelle l'information supplémentaire a été obtenue, ainsi que la capacité de l'acquéreur à identifier un motif conduisant à modifier les montants provisoires. Une information obtenue peu après la date d'acquisition est davantage susceptible de refléter les circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition qu'une information obtenue plusieurs mois après cette date. Par exemple, à moins qu'un évènement identifiable n'en modifie la juste valeur, la vente d'un actif à un tiers, peu après la date d'acquisition, pour un montant très différent de sa juste valeur provisoire, évaluée à cette date, indiquerait une erreur dans le montant provisoire.

106. L'acquéreur comptabilise une augmentation (ou une diminution) du montant provisoire comptabilisé pour un actif (ou un passif) identifiable par le biais d'une diminution (ou d'une augmentation) du goodwill. Cependant, de nouvelles informations obtenues pendant la période d'évaluation peuvent quelquefois aboutir à un ajustement du montant provisoire de plusieurs actifs ou passifs. Par exemple, l'acquéreur pourrait avoir repris un passif pour payer les dommages liés à un accident survenu dans l'un des sites de l'activité acquise, dont tout ou partie est couvert par le contrat d'assurance responsabilité de l'activité acquise. Si l'acquéreur obtient, pendant la période d'évaluation, de nouvelles informations relatives à la juste valeur à la date d'acquisition de ce passif, l'ajustement du goodwill consécutif au changement du montant provisoire comptabilisé pour ce passif doit être compensé (en tout ou en partie) par un ajustement correspondant du goodwill par suite du changement du montant provisoire comptabilisé au titre de l'indemnisation à recevoir de l'assureur.
107. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit comptabiliser les ajustements des montants provisoires de la même manière que si la comptabilisation de l'acquisition avait été achevée à la date d'acquisition. L'acquéreur doit donc, si nécessaire, réexaminer les informations comparatives des exercices antérieurs présentées dans les états financiers pour y apporter, notamment, les éventuels changements aux amortissements et aux autres éléments relatifs au résultat comptabilisés lors de la comptabilisation initiale.
108. À l'issue de la période d'évaluation, l'acquéreur ne doit réviser la comptabilisation d'une acquisition que pour rectifier une erreur, selon IPSAS 3.

Déterminer ce qui fait partie de la transaction d'acquisition

109. **L'acquéreur et l'activité acquise peuvent avoir entretenu, avant que les négociations relatives à l'acquisition ne commencent, des relations ou peuvent avoir été liés par un accord quelconque, ou bien ils peuvent avoir conclu, pendant la période des négociations, un accord distinct de l'acquisition. Dans ces deux cas, l'acquéreur doit identifier les montants qui ne font pas partie de ce que l'acquéreur et l'activité acquise (ou ses détenteurs antérieurs) ont échangé en vue de l'acquisition, à savoir les montants qui ne font pas partie de l'échange portant sur l'activité acquise. En application de la méthode de l'acquisition, l'acquéreur doit uniquement comptabiliser la contrepartie transférée en échange de l'activité acquise, les actifs acquis et les passifs repris dans le cadre de l'échange. Les transactions distinctes doivent être comptabilisées selon les normes IPSAS correspondantes.**
110. Une transaction conclue par l'acquéreur ou pour son compte, ou encore, principalement, au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt que principalement au profit de l'activité acquise (ou de ses précédents

détenteurs), avant l'acquisition, constitue vraisemblablement une transaction distincte. Exemples de transactions distinctes à exclure dans le cadre de l'application de la méthode de l'acquisition :

- (a) une transaction qui, dans les faits, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'activité acquise ;
- (b) une transaction qui rémunère les employés ou les précédents détenteurs de l'activité acquise en vue de services futurs ; et
- (c) une transaction qui rembourse à l'activité acquise ou à ses précédents détenteurs les frais connexes à l'acquisition qui sont à la charge à l'acquéreur.

Les paragraphes AG99 à AG106 fournissent le guide d'application correspondant.

Frais connexes à une acquisition

111. Les frais connexes à une acquisition sont les coûts que l'acquéreur engage pour effectuer une acquisition. Parmi ces coûts figurent les commissions d'apporteurs d'affaires, les honoraires de conseil, des frais juridiques, comptables, de valorisation et autres honoraires professionnels ou de conseil, des frais administratifs généraux, ainsi que les coûts de fonctionnement d'un service interne chargé des acquisitions, les coûts d'enregistrement et d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres. L'acquéreur doit comptabiliser les coûts connexes à l'acquisition en charges sur les exercices au cours desquels ces frais sont engagés et les services correspondants reçus, à une exception près. Les frais d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres doivent être comptabilisés selon les normes IPSAS 28 et IPSAS 29.

Évaluation et comptabilisation ultérieures

112. **En règle générale, un acquéreur doit procéder à l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis dans le cadre d'une acquisition selon les normes IPSAS applicables à ces éléments, en fonction de leur nature. Cependant, la présente Norme fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis lors d'une acquisition lorsqu'ils relèvent des catégories suivantes :**

- (a) **droits recouvrés ;**
- (b) **passifs éventuels comptabilisés à la date d'acquisition ;**
- (c) **actifs compensatoires ;**
- (d) **contrepartie éventuelle ; et**

(e) impôt sur le résultat (lorsqu'il n'est pas prévu dans les termes de la convention d'acquisition).

Les paragraphes AG107 à AG108 fournissent le guide d'application correspondant.

Droits recouverts

113. Un droit recouvert comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle doit être amorti sur la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé, lorsqu'il l'a été pour une durée déterminée. Lorsque le droit a été octroyé pour une durée indéterminée, l'entité issue du regroupement doit soumettre le droit en question à un test de dépréciation, au moins une fois par an et à chaque fois qu'un indice de dépréciation de ce droit apparaît. Un acquéreur qui cède, par la suite, un droit recouvert à un tiers doit intégrer la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle au résultat (gain ou perte) de la vente.

Transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages similaires reçus d'un acquéreur ou d'une activité acquise selon des critères susceptibles d'évoluer à la suite d'une acquisition

114. Un transfert, un prêt assorti de conditions avantageuses et tout autre avantage similaire, préalablement reçu par un acquéreur ou une activité acquise, sur la base de critères qui évoluent à la suite d'une acquisition, doivent être réévalués de manière prospective selon d'autres normes IPSAS (les paragraphes AG109 à AG111 fournissent le guide d'application correspondant).

Passifs éventuels

115. Après la comptabilisation initiale et jusqu'à extinction, annulation ou expiration, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans une acquisition en retenant le plus élevé des montants suivants :

- (a) le montant qui serait comptabilisé selon la norme IPSAS 19 ; et
- (b) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, des amortissements cumulés comptabilisés suivant la norme IPSAS 9, *Produit des opérations avec contrepartie directe*.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés suivant la norme IPSAS 29.

Actifs compensatoires

116. À la fin de chaque période de présentation de l'information financière ultérieure, l'acquéreur doit évaluer un actif compensatoire qui a été comptabilisé à la date d'acquisition sur la même base que l'actif (ou le passif) donnant lieu à indemnisation, sous réserve d'éventuelles limitations contractuelles de son montant et sous réserve de l'appréciation de la direction

de la recouvrabilité de l'actif compensatoire lorsqu'il n'est pas évalué, lors de la période ultérieure, à sa juste valeur. L'acquéreur doit décomptabiliser l'actif compensatoire seulement lorsqu'il recouvre l'actif, le cède ou en vient à perdre tout droit sur lui.

Contrepartie éventuelle

117. Certains changements de la juste valeur de la contrepartie éventuelle que l'acquéreur comptabilise après la date d'acquisition peuvent provenir d'informations complémentaires que l'acquéreur a obtenues après cette date, concernant des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Ces changements sont des ajustements de la période d'évaluation, au sens des paragraphes 103 à 107. Toutefois, les changements qui découlent d'événements postérieurs à la date d'acquisition, tels que la réalisation d'un objectif de résultat, le fait que l'action atteigne un cours donné ou le fait d'atteindre un jalon dans un projet de recherche et de développement, ne sont pas des ajustements de période d'évaluation. L'acquéreur doit comptabiliser les changements de la juste valeur de la contrepartie éventuelle qui ne sont pas des ajustements de période d'évaluation comme suit:
- (a) la contrepartie éventuelle classée comme composante de l'actif net/situation nette ne doit pas être réévaluée et son règlement ultérieur doit être comptabilisé en actif net/situation nette ;
 - (b) toute autre contrepartie éventuelle qui :
 - (i) entre dans le champ d'application d'IPSAS 29 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de reporting et les variations de la juste valeur, comptabilisées en résultat net, selon IPSAS 29,
 - (ii) n'entre pas dans le champ d'application d'IPSAS 29 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de reporting et les variations de la juste valeur doivent être comptabilisées en résultat net.

Impôt sur le résultat (lorsqu'il n'est pas prévu dans les termes de la convention d'acquisition)

118. Les acquisitions impliquant des entités du secteur public peuvent aboutir à ce que les autorités fiscales annulent des montants d'impôt postérieurs à l'acquisition. L'acquéreur doit comptabiliser cette remise d'impôt de manière prospective selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat.

Informations à fournir

119. **L'acquéreur doit fournir les informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les incidences financières d'une acquisition qui survient :**

- (a) **pendant la période de présentation de l'information financière considérée; ou**
- (b) **après la fin de la période de présentation de l'information financière mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.**

120. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 119, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque acquisition survenue pendant la période de présentation de l'information financière :

- (a) le nom et la description de l'activité acquise ;
- (b) la date d'acquisition ;
- (c) le pourcentage de fonds propres acquis conférant des droits de vote (ou l'équivalent);
- (d) les motivations premières de l'acquisition avec présentation de la manière dont l'acquéreur a obtenu le contrôle de l'activité acquise, ainsi que, le cas échéant, la base juridique de l'acquisition ;
- (e) une description qualitative des éléments constitutifs du goodwill comptabilisé, tels que les synergies attendues du regroupement des activités de l'entité acquise et de l'acquéreur, les immobilisations incorporelles qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation distincte, ainsi que d'autres éléments ;
- (f) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque catégorie principale de contrepartie, telle que :
 - (i) la trésorerie,
 - (ii) d'autres immobilisations corporelles ou incorporelles, y compris une activité ou une entité contrôlée de l'acquéreur,
 - (iii) des passifs encourus, par exemple, un passif pour contrepartie éventuelle ; et
 - (iv) des participations de l'acquéreur, ainsi que le nombre d'instruments ou de participations émis ou à émettre, ainsi que la méthode d'évaluation de leur juste valeur ;
- (g) pour les accords de contrepartie éventuelle et les actifs compensatoires :
 - (i) le montant comptabilisé à la date d'acquisition,
 - (ii) une description de l'accord et de la base qui a permis de déterminer le montant du paiement, et
 - (iii) une estimation de la fourchette des résultats (non actualisés) ou, à défaut, le constat de l'impossibilité d'une telle estimation et

ses raisons. Si le montant maximum du paiement est illimité, l'acquéreur doit l'indiquer ;

- (h) pour les créances acquises :
 - (i) la juste valeur des créances,
 - (ii) les montants bruts à recevoir au titre d'un contrat contraignant, et
 - (iii) la meilleure estimation, à la date d'acquisition, des flux de trésorerie au titre d'un contrat contraignant dont l'encaissement n'est pas attendu ;

Les informations sont à fournir par grandes catégories de créances, telles que : prêts, contrats de location-financement directs et toute autre catégorie de créances ;

- (i) les montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis et de passifs repris ;
- (j) pour chaque passif éventuel comptabilisé selon le paragraphe 77, les informations requises au paragraphe 98 d'IPSAS 19. Si un passif éventuel n'est pas comptabilisé car sa juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable, l'acquéreur doit fournir :
 - (i) les informations requises au paragraphe 100 d'IPSAS 19, et
 - (ii) les raisons pour lesquelles le passif ne peut être évalué de manière fiable.
- (k) le montant total du goodwill qui devrait être déductible fiscalement ;
- (l) pour les transactions comptabilisées séparément des actifs acquis et des passifs repris lors de l'acquisition, et selon le paragraphe 109 :
 - (i) une description de chaque transaction,
 - (ii) la manière dont l'acquéreur a comptabilisé chaque transaction,
 - (iii) les montants comptabilisés pour chaque transaction et le poste des états financiers où chaque montant est comptabilisé, et
 - (iv) si la transaction est le règlement effectif d'une relation préexistante, la méthode utilisée pour déterminer le montant du règlement ;
- (m) les informations sur les transactions comptabilisées séparément visées au point (l) doivent comprendre le montant des coûts connexes à l'acquisition et, de façon distincte, le montant de ces frais comptabilisé en charges, ainsi que le ou les postes de l'état de la performance financière dans lesquels ces charges sont comptabilisées. Le montant

d'éventuels coûts d'émission non comptabilisés en charges et la manière dont ils ont été comptabilisés doivent également être indiqués ;

- (n) dans une acquisition dans laquelle une perte est comptabilisée en résultat net (voir paragraphe 86) :
 - (i) le montant de la perte comptabilisée suivant le paragraphe 86 et le poste de l'état de la performance financière dans lequel elle est comptabilisée, et
 - (ii) une description des raisons pour lesquelles la transaction a entraîné une perte ;
- (o) dans une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 88 à 90) :
 - (i) le montant de tout gain comptabilisé selon le paragraphe 88 et le poste de l'état de la performance financière dans lequel le gain est comptabilisé, et
 - (ii) une description des raisons pour lesquelles la transaction a donné lieu à un gain ;
- (p) pour chaque acquisition dans laquelle l'acquéreur détient moins de 100% des participations quantifiables (ou l'équivalent) dans l'activité acquise à la date d'acquisition :
 - (i) le montant de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise comptabilisée à la date d'acquisition et la base d'évaluation de ce montant, et
 - (ii) pour chaque participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise, évaluée à la juste valeur, la ou les techniques de valorisation et les données importantes utilisées pour déterminer cette valeur ;
- (q) dans une acquisition réalisée par étapes :
 - (i) la juste valeur, à la date d'acquisition, de la participation dans l'activité acquise détenue par l'acquéreur immédiatement avant la date d'acquisition, et
 - (ii) le montant de tout gain ou perte comptabilisé à la suite de la réévaluation, à la juste valeur, de la participation dans l'activité acquise détenue par l'acquéreur avant l'acquisition (voir paragraphe 100) et le poste de l'état de la performance financière dans lequel ce montant (gain ou cette perte) est comptabilisé ;
- (r) les informations suivantes :
 - (i) les montants des produits et des charges, ainsi que le résultat net de l'activité acquise, depuis la date d'acquisition, indiqués

dans l'état consolidé de l'état de la performance financière de la période de présentation de l'information financière considérée, et

- (ii) les produits et les charges, ainsi que le résultat net de l'entité regroupée pour la période de présentation de l'information financière considérée, établis comme si la date de toutes les acquisitions réalisées au cours de l'exercice coïncidait avec celle de l'ouverture cette période annuelle.

S'il s'avère impraticable de fournir les informations visées par ce paragraphe, l'acquéreur doit l'indiquer et expliquer la raison de cette impraticabilité. La présente Norme utilise le terme « impraticable » au sens de la norme IPSAS 3.

- 121. Pour les acquisitions survenues au cours de la période de présentation de l'information financière qui, prises individuellement, ne sont pas significatives, et qui, prises collectivement, sont significatives, l'acquéreur doit fournir, sous forme cumulée, les informations requises au paragraphe 120 (e) à (r).
- 122. Si la date d'une acquisition est postérieure à la fin de la période de présentation de l'information financière, mais antérieure à la date de publication des états financiers, l'acquéreur doit fournir les informations requises au paragraphe 120, à moins que la comptabilisation initiale de l'acquisition soit inachevée à la date de publication des états financiers. Dans ce cas, l'acquéreur doit indiquer les informations qui n'ont pas pu être fournies et les raisons qui l'expliquent.
- 123. **L'acquéreur doit fournir les informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les incidences financières des ajustements consécutifs à des acquisitions survenues pendant la période de présentation de l'information financière ou au cours de périodes antérieures mais comptabilisés pendant la période en cours.**
- 124. Pour remplir l'objectif du paragraphe 123, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque acquisition significative. Pour les acquisitions qui individuellement ne sont pas significatives mais qui prises collectivement le sont, il doit fournir ces informations de façon cumulée :
 - (a) si la comptabilisation initiale d'une acquisition est inachevée (voir paragraphe 103) pour certains actifs, certains passifs, certaines participations ne donnant pas le contrôle ou pour certains éléments de contrepartie, et que les montants comptabilisés dans les états financiers de l'acquisition n'ont été déterminés qu'à titre provisoire :
 - (i) les raisons pour lesquelles la comptabilisation initiale de l'acquisition est inachevée ;

- (ii) les actifs, les passifs et les droits de propriété quantifiables (ou leur équivalent) ou les éléments de contrepartie pour lesquels la comptabilisation initiale est inachevée ; et
 - (iii) la nature et le montant des éventuels ajustements de la période d'évaluation comptabilisés au cours de la période de reporting selon le paragraphe 107.
- (b) Pour chaque période de reporting après la date d'acquisition et jusqu'au moment où l'entité recouvre, cède ou perd le droit sur un actif de contrepartie éventuelle, ou jusqu'au moment où l'entité règle un passif de contrepartie éventuelle, ou encore jusqu'à l'annulation ou l'expiration du passif :
- (i) toute modification des montants comptabilisés, ainsi que toute différence survenant lors du règlement,
 - (ii) tout changement dans la fourchette des résultats (non actualisée), ainsi que les raisons de ces changements, et
 - (iii) les techniques de valorisation et les principales données des modèles utilisés pour évaluer la contrepartie éventuelle ;
- (c) pour les passifs éventuels comptabilisés lors d'une acquisition, l'acquéreur doit fournir les informations requises aux paragraphes 97 et 98 de la norme IPSAS 19 pour chaque catégorie de provisions ;
- (d) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et sa valeur à la clôture de la période de reporting, faisant apparaître séparément :
- (i) le montant brut et le cumul des pertes de valeur à l'ouverture de la période de reporting,
 - (ii) le goodwill supplémentaire comptabilisé au cours de la période de reporting considérée,
 - (iii) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure de montants au cours de la période de reporting, selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat,
 - (iv) le goodwill décomptabilisé au cours de la période de reporting,
 - (v) les pertes de valeur comptabilisées au cours de la période de reporting, selon la norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*. (En plus de cette disposition, la norme IPSAS 26 prévoit de fournir des informations sur la valeur recouvrable et la dépréciation du goodwill),

- (vi) les différences de change nettes générées au cours de la période de reporting selon IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*,
 - (vii) toute autre variation de la valeur comptable pendant la période de reporting,
 - (viii) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à la clôture de la période de reporting ;
- (e) le montant et l'explication de tout gain ou perte comptabilisé au cours de la période de reporting considérée :
- (i) relatif aux actifs identifiables acquis ou aux passifs repris lors d'une acquisition effectuée pendant la période de reporting considérée ou pendant la période précédente, et
 - (ii) d'une taille, nature ou incidence telle que les informations fournies sont utiles à la compréhension des états financiers de l'entité regroupée ; et
- (f) si des montants d'impôt dus font l'objet d'une remise, aux termes de la convention d'acquisition (voir paragraphes 78 et 79) :
- (i) le montant de la remise d'impôt, et
 - (ii) lorsque l'acquéreur est l'administration fiscale, les détails des ajustements apportés au montant de l'impôt à recevoir ;

125. Si les informations spécifiques à fournir prévues par la présente Norme ou d'autres normes IPSAS ne satisfont pas aux objectifs énoncés aux paragraphes 119 et 123, l'acquéreur doit fournir les informations complémentaires nécessaires afin d'y satisfaire.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

126. La présente Norme doit être appliquée à titre prospectif aux regroupements d'entités du secteur public pour lesquels la date de rapprochement ou la date d'acquisition correspond au début de la première période de reporting annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2019. Une application anticipée est préconisée. Une entité qui appliquerait la présente Norme avant le 1er janvier 2019, devrait l'indiquer.

Dispositions transitoires

127. Les actifs et passifs nés de regroupements d'entités du secteur public dont les dates de rapprochement ou d'acquisition sont antérieures à l'entrée en vigueur de la présente Norme ne seront pas ajustés lors de son entrée en vigueur.

128. Les soldes des contreparties éventuelles résultant d'acquisitions effectuées à des dates antérieures à la date à laquelle une entité a appliqué la présente Norme pour la première fois ne seront pas ajustés lors de cette première application. Les paragraphes 129 à 132 doivent être appliqués à la comptabilisation ultérieure de ces soldes. Les paragraphes 129 à 132 ne s'appliquent pas à la comptabilisation des soldes des contreparties éventuelles résultant d'acquisitions effectuées à la date, ou à partir de la date, à laquelle l'entité a appliqué la présente Norme pour la première fois. Dans les paragraphes 129 à 132, le terme « acquisition » renvoie exclusivement aux acquisitions effectuées avant la mise en application de la présente Norme.
129. Lorsqu'un accord d'acquisition prévoit un ajustement du coût de l'acquisition qui dépend d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de l'ajustement dans le coût de l'acquisition à la date de celle-ci, si cet ajustement est probable et qu'il peut être évalué de façon fiable.
130. Une convention d'acquisition peut prévoir des ajustements du coût de l'acquisition subordonnés à un ou plusieurs événements futurs. Un ajustement pourrait, par exemple, être subordonné au maintien ou à l'atteinte d'un niveau donné de bénéfices au cours de périodes ultérieures, ou encore au maintien du prix de marché des instruments émis. Il est généralement possible d'estimer le montant d'un tel ajustement lors de la comptabilisation initiale de l'acquisition sans porter atteinte à la fiabilité des informations, même si une incertitude persiste. Si les événements futurs en question ne surviennent pas ou si l'estimation nécessite une révision, le coût de l'acquisition doit être ajusté en conséquence.
131. Toutefois, lorsqu'un accord d'acquisition prévoit un tel ajustement, celui-ci n'est pas compris dans le coût de l'acquisition lors de sa comptabilisation initiale, s'il n'est pas probable ou s'il ne peut être évalué de façon fiable. Si l'ajustement devient probable par la suite et qu'il peut être évalué de façon fiable, la contrepartie supplémentaire doit être traitée comme un ajustement du coût de l'acquisition.
132. Dans certaines circonstances, il peut arriver que l'acquéreur soit tenu de verser, ultérieurement, au vendeur un paiement à titre de dédommagement pour la dépréciation des actifs reçus, des instruments de capitaux propres émis ou des passifs repris ou encourus par l'acquéreur pour obtenir le contrôle de l'activité acquise. C'est le cas, par exemple, lorsque l'acquéreur garantit le prix de marché des instruments d'emprunt ou de capitaux propres émis en tant qu'éléments du coût de l'acquisition et qu'il doit émettre des instruments d'emprunt ou de capitaux propres supplémentaires pour rétablir le coût initialement déterminé. En pareils cas, aucune augmentation du coût de l'acquisition n'est comptabilisée. Dans le cas d'instruments de capitaux propres, la juste valeur du paiement supplémentaire est compensée par une réduction correspondante de la valeur des instruments initialement émis. Dans le cas d'instruments d'emprunt, le paiement supplémentaire représente

une diminution de la prime d'émission ou une augmentation de la décote à l'émission.

133. Une entité, telle qu'une entité mutuelle, qui n'a pas encore appliqué la présente Norme et qui est impliquée dans un ou plusieurs regroupements du secteur public comptabilisés selon la méthode de l'acquisition (qui implique l'amortissement du goodwill) doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes AG114 et AG115.

Impôt sur le résultat

134. Dans les regroupements d'entités du secteur public pour lesquels la date de regroupement ou d'acquisition est antérieure à la mise en application de la présente Norme, l'acquéreur ou l'entité issue du regroupement doit appliquer, de manière prospective, les dispositions de la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat. À compter de la date de mise en application de la présente Norme, l'acquéreur ou l'entité issue d'un regroupement doit comptabiliser toute modification requise par la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat en tant qu'ajustement du résultat net (ou, hors du résultat net, selon les dispositions de la norme comptable internationale ou nationale applicable).

Guide d'application

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 40.

Définitions (voir paragraphe 5)

AG1. Le paragraphe 5 de la présente Norme définit une entité issue d'un regroupement comme « l'entité qui résulte de la réunion de deux activités (ou plus) lors d'un rapprochement ». Une entité issue d'un regroupement n'est pas, à l'origine, une partie au regroupement d'entités du secteur public. Une entité issue d'un regroupement peut avoir la forme juridique d'une nouvelle entité ou conserver l'identité juridique de l'une des activités se regroupant. Cependant, une entité issue d'un regroupement possède en général la substance économique d'une nouvelle entité. Dans un regroupement dans lequel l'une des parties obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et dans lequel la substance économique est celle d'un rapprochement, la nature du regroupement fait que l'entité issue du regroupement a la substance d'une nouvelle entité.

Identification d'un regroupement d'entités du secteur public (voir paragraphe 6)

AG2. Le paragraphe 5 de la présente Norme définit un regroupement d'entités du secteur public comme « la réunion d'activités distinctes au sein d'une entité unique du secteur public ». La référence à une entité unique du secteur public peut renvoyer à une entité unique ou à une entité économique. Certaines réorganisations dans le secteur public peuvent concerner plusieurs regroupements d'entités du secteur public. Font partie des conditions possibles dans lesquelles un regroupement d'entités du secteur public se produit :

- (a) L'accord mutuel ; et
- (b) L'obligation (par exemple, par la législation).

AG3. Le paragraphe 5 de la présente Norme définit une activité comme « un ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents, qui est susceptible d'être exploité et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, par la fourniture de biens et/ou la prestation de services ».

AG4. Une activité se compose d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui ont la capacité de créer des sorties. Même si une activité a généralement des sorties, l'existence de sorties n'est pas obligatoire pour qu'un ensemble intégré d'opérations ainsi que ses actifs et/ou passifs afférents répondent à la définition d'une activité. Aux fins de la présente Norme, les trois éléments constitutifs d'une activité sont définis comme suit :

- (a) **Entrée** : ressource économique qui crée ou a la capacité de créer des sorties lorsqu'un ou plusieurs processus lui sont appliqués.

- (b) **Processus** : système, norme, protocole, convention ou règle qui, une fois appliqué à une ou plusieurs entrées, crée ou a la possibilité de créer des sorties.
- (c) **Sortie** : résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent ou qui sont susceptibles de fournir des biens et/ou des services.

Les définitions des termes « entrée » et « sortie » diffèrent de celles qui figurent dans la RPG 3, Information sur le rendement en matière de prestation des services. En effet, la RPG 3 s'attache aux bénéficiaires qui sont externes à l'entité ; or, une activité peut avoir des bénéficiaires en interne.

- AG5. Pour pouvoir être exploité et géré aux fins qui ont été définies, un ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents nécessite la présence de deux éléments essentiels : les entrées et les processus appliqués à ces entrées qui servent, ou serviront, conjointement à créer des sorties. Cependant, une activité n'a pas nécessairement besoin d'intégrer toutes les entrées ni tous les processus que le cédant utilisait pour exploiter cette activité si l'entité qui reçoit la ou les activités concernées est en capacité de continuer à produire les sorties, notamment, en intégrant l'activité à ses propres entrées et processus.
- AG6. La nature des éléments constitutifs d'une activité varie selon les secteurs et selon la structure des activités (opérations) d'une entité, notamment le stade de développement de l'entité. Les activités établies ont souvent plusieurs types d'entrées, de processus et de sorties différents tandis que des activités plus récentes n'ont souvent que peu d'entrées et de processus, voire parfois une seule sortie (un seul produit). Les activités ont quasiment toutes des passifs, mais une activité n'a pas nécessairement besoin d'avoir des passifs.
- AG7. Un ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents au stade du développement peuvent ne pas avoir de sorties. En pareils cas, l'entité qui reçoit l'activité doit prendre en compte d'autres paramètres pour déterminer si l'ensemble constitue une activité. Parmi ces paramètres, figure, entre autres, le fait de savoir si l'ensemble :
- (a) a démarré les opérations principales qui étaient planifiées ;
 - (b) a des salariés, des droits de propriété intellectuelle et d'autres entrées et processus qui pourraient être appliqués à ces entrées ;
 - (c) met en application un plan visant à produire des sorties ; et
 - (d) sera en mesure d'atteindre des bénéficiaires des services qui reçoivent les sorties.

Ces paramètres ne doivent pas être tous présents pour qu'un ensemble intégré donné, composé d'opérations et des actifs et/ou passifs y afférents au stade du développement réponde à la définition d'une activité.

- AG8. Pour déterminer si un ensemble donné d'opérations et d'actifs et/ou passifs y afférents constitue une activité, il convient d'examiner si cet ensemble intégré peut être exploité et géré comme une activité par une autre entité. Par conséquent, pour évaluer si un ensemble donné constitue une activité, il n'est pas pertinent de savoir si le cédant exploitait l'ensemble comme une activité ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une activité.
- AG9. À défaut d'indication contraire, un ensemble donné d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents avec présence d'un goodwill sera présumé être une activité. Néanmoins, la présence d'un goodwill n'est pas indispensable pour présumer de l'existence d'une activité.

Classification des regroupements d'entités du secteur public (voir paragraphes 7 à 14)

Évaluation du contrôle (voir paragraphes 7 et 8)

- AG10. Si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités suite à ce regroupement, le regroupement est classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, en fonction de la substance économique du regroupement. Si aucune partie au regroupement n'obtient le contrôle, le regroupement est classé comme un rapprochement. Lors de cette évaluation, la première étape consiste à déterminer si une des entités qui existaient antérieurement au regroupement d'entités du secteur public a obtenu le contrôle d'une ou de plusieurs activités. Cette détermination étant faite par référence aux entités existantes préalablement au regroupement, elle diffère de l'évaluation du contrôle qui est faite selon IPSAS 35, *États financiers consolidés*, qui veut que l'évaluation du contrôle soit faite par référence aux entités qui existent après que le regroupement d'entités du secteur public a eu lieu.
- AG11. Pour déterminer si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités suite à ce regroupement, une entité applique les principes et indications d'IPSAS 35. Lors de l'application de ces principes et indications, la référence à « une entité contrôle » doit se lire comme « une entité obtient le contrôle de » et la référence à « l'autre entité » doit se lire comme « une activité ». Par exemple, pour déterminer si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités par suite de ce regroupement aux fins de la présente Norme, le paragraphe 20 d'IPSAS 35 doit être lu comme suit (le texte modifié est indiqué en italique) :

Par conséquent, une entité *obtient le contrôle d'une activité* si et seulement si elle *obtient* tous les éléments ci-dessous :

- (a) elle détient le pouvoir sur l'activité (voir paragraphes 23 à 29) ;
- (b) elle est exposée ou a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec l'activité (voir paragraphes 30 à 34) ; et
- (c) elle a la capacité d'exercer son pouvoir sur l'activité de manière à influencer sur la nature ou le montant des avantages qu'elle obtient en raison de ses liens avec l'activité (voir paragraphes 35 à 37).

- AG12. Lors de l'application des principes et indications d'IPSAS 35, une entité tient compte des paragraphes AG13 à AG18.
- AG13. Un regroupement d'entités du secteur public principalement mis en œuvre par le transfert d'une contrepartie (à savoir par le transfert de numéraire ou d'autres actifs ou par l'engagement de passifs) aboutit généralement à ce qu'une entité obtienne le contrôle d'une ou de plusieurs activités.
- AG14. Un regroupement d'entités du secteur public principalement mis en œuvre par l'échange de participations en fonds propres aboutit généralement à ce qu'une entité obtienne le contrôle d'une ou de plusieurs activités. Les regroupements impliquant un échange de participations en fonds propres aboutissent généralement à ce qu'une entité dispose de droits de vote en quantité suffisante pour obtenir le contrôle d'une ou de plusieurs activités. C'est parfois le cas sans que l'entité détienne pour autant la majorité des droits de vote, mais lorsqu'elle détient un important bloc de droits de vote minoritaires et qu'aucun autre détenteur ou groupe organisé de détenteurs ne détient un bloc de droits de vote significatif.
- AG15. Un regroupement d'entités du secteur public impliquant l'émission de titres de capitaux propres peut donner lieu à une acquisition inversée (voir paragraphes AG66 à AG71). Une entité tient compte de cette possibilité lors qu'elle détermine si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle des activités.
- AG16. Dans un regroupement d'entités du secteur public impliquant plus de deux entités, la partie au regroupement d'entités du secteur public qui lance le regroupement (le cas échéant) est davantage susceptible d'obtenir le contrôle des activités que les autres parties au regroupement.
- AG17. Dans un regroupement d'entités du secteur public avec constitution d'une nouvelle entité aux fins de la mise en œuvre du regroupement, la nouvelle entité ne peut obtenir le contrôle des activités qu'à la condition d'exister avant qu'ait lieu le regroupement d'entités. Lorsque cette nouvelle entité n'existe pas avant qu'ait lieu le regroupement, une entité considère si l'une des parties au regroupement qui existaient avant qu'ait lieu le regroupement obtient le contrôle des activités.

AG18. Si l'application de ces indications identifie une partie au regroupement comme obtenant le contrôle d'une ou de plusieurs activités, le regroupement est classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, selon la substance économique du regroupement. Une entité prend en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Si l'application de ces indications ne permet pas d'identifier une partie se regroupant comme obtenant le contrôle d'une ou de plusieurs activités, le regroupement doit être classé comme un rapprochement.

Évaluation de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public (voir paragraphes 9 à 14)

AG19. Si une partie à un regroupement d'entités du secteur public obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités suite au regroupement, le regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, selon la substance économique du regroupement. Pour évaluer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement, une entité tient compte de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public ainsi que des indicateurs des paragraphes 12 à 14. Un regroupement qui n'a pas la substance économique d'un rapprochement doit être classé comme une acquisition. Lors de cette évaluation, une entité prend en compte les indications suivantes.

Substance économique (voir paragraphe 9)

AG20. En général, une analyse des indicateurs des paragraphes 12 et 13, pris individuellement ou conjointement, permet de parvenir à un résultat probant et fournit une indication suffisante pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Un regroupement ne doit pas nécessairement satisfaire à ces deux indicateurs pour être classé comme un rapprochement.

AG21. Si, après prise en considération des indicateurs des paragraphes 12 et 13, on n'obtient pas un résultat probant ni une indication suffisante pour déterminer clairement la substance économique du regroupement, une entité prend en compte les éléments supplémentaires indiqués au paragraphe 14.

AG22. La substance économique d'un rapprochement réside généralement dans la constitution d'une nouvelle entité, quelle que soit la forme juridique de l'entité issue du regroupement. Cela s'applique de la même manière à un regroupement dans lequel une partie se regroupant obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités. Si la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public tient au fait qu'une des parties au regroupement continue d'exister, cela peut constituer une indication que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition. Dans les regroupements d'activités sous contrôle commun, le fait que l'entité contrôlante en dernier ressort

contrôle les activités avant et après le regroupement atténue l'importance de ce paramètre.

- AG23. Un rapprochement implique l'intégration des activités qui font partie intégrante du regroupement d'entités du secteur public. En d'autres termes, un rapprochement ne donne pas lieu à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre les parties au regroupement. Si, après le regroupement, une ou plusieurs des activités se positionne(nt) comme des entités contrôlées d'une partie au regroupement, cela peut fournir l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.
- AG24. Une acquisition est en général un accord mutuel entre deux parties ou plus et possède en règle générale une substance commerciale. Cependant, dans le secteur public, une partie au regroupement peut être en capacité d'imposer un regroupement d'entités du secteur public à l'autre partie au regroupement. Lorsque ce cas de figure conduit à ce que l'entité accède à des avantages économiques ou à un potentiel de service qui sont similaires à ceux qui auraient pu être obtenus par accord mutuel, il est probable que la substance économique du regroupement d'entités du secteur public soit celle d'une acquisition. Ainsi, un État peut centraliser un service dont il avait mis à disposition le financement en imposant aux entités d'une administration locale le transfert de leurs activités à l'État dans le but de réaliser des économies d'échelle. Lorsque l'entité n'accède pas à des avantages économiques ou à un potentiel de service similaires à ceux qui auraient pu être obtenus dans une transaction conduite de plein gré, il est probable que la substance économique du regroupement considéré soit celle d'un rapprochement.
- AG25. Lorsque, après prise en compte des indicateurs et de la nature du regroupement d'entités du secteur public, il n'existe pas d'indication suffisante démontrant la substance économique d'un rapprochement en ce qui concerne un regroupement d'entités du secteur public, ce regroupement doit être classé comme une acquisition.

Indicateurs relatifs à la contrepartie (voir paragraphe 12)

- AG26. Les rapprochements n'impliquent généralement pas le paiement d'une contrepartie pour dédommager un vendeur de renoncer à son droit sur l'actif net d'une activité. À l'inverse, les acquisitions impliquent en règle générale l'échange d'une contrepartie entre les parties qui obtiennent le contrôle des activités et les parties qui le cèdent.
- AG27. Le paiement d'une contrepartie qui sert à dédommager les détenteurs de droits sur l'actif net de l'activité transférée pour avoir renoncé à ces droits présente une indication que la substance économique du regroupement d'entités du secteur public est une acquisition. En pareils cas, le regroupement est classé comme une acquisition.

- AG28. Le paiement d'une contrepartie qui ne sert pas à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité transférée mais qui est affecté, par exemple, au remboursement des frais engagés pour mettre en œuvre le regroupement d'entités du secteur public peut fournir l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- AG29. Une acquisition peut se produire sans échange de contrepartie, par exemple, lorsqu'une personne physique lègue une activité à une entité publique. Par conséquent, l'absence de contrepartie ne fournit pas en soi une indication de la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public. Lors de l'évaluation de la contrepartie, une entité prend également en compte les motifs ayant justifié le paiement ou l'absence de paiement d'une contrepartie.
- AG30. Lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public ne s'accompagne pas du paiement d'une contrepartie, une entité examine les raisons ayant motivé l'absence de ce paiement. Si le précédent propriétaire a renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité ou que ses droits se sont éteints par la contrainte (par exemple, dans le cas d'une saisie sans compensation), cela peut être l'indication que le regroupement considéré est une acquisition.
- AG31. Lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public ne s'accompagne pas du paiement d'une contrepartie du fait de l'absence de toute partie ayant des droits sur l'actif net d'une activité, la substance économique du regroupement sera généralement celle d'un rapprochement. Une acquisition implique le transfert d'une activité de son précédent propriétaire à son nouveau détenteur. En l'absence de partie ayant des droits sur l'actif net d'une activité, il n'existe pas de précédent propriétaire et le regroupement n'est généralement pas une acquisition. Ce scénario ne se présente que lors du transfert d'une entité dans sa globalité ; lors du transfert d'une activité individuelle, l'entité qui transfère cette activité est le précédent propriétaire et possède des droits sur l'actif net de l'activité transférée. Parmi les exemples d'entités sans précédent(s) propriétaire(s), on peut citer les communes et certains organismes à but non lucratif.

Indicateurs relatifs au processus décisionnel (voir paragraphe 13)

- AG32. Une acquisition nécessite généralement la participation de plein gré de toutes les parties au regroupement. Par conséquent, lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public est imposé par un tiers sans qu'aucune partie au regroupement ne soit impliquée dans le processus décisionnel, cela peut fournir l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- AG33. Dans les autres circonstances, les parties au regroupement d'entités du secteur public seront en capacité d'influer sur les termes du regroupement à des degrés divers, même lorsque le regroupement est imposé par un tiers. À mesure qu'augmente le degré d'influence dont disposent les parties au regroupement, en particulier l'influence de la partie qui obtient le contrôle

d'une ou de plusieurs activités, il devient moins probable d'en tirer une conclusion sur la substance économique du regroupement.

- AG34. Ainsi, une autorité de réglementation peut ordonner un regroupement à des parties qu'elle autorise par ailleurs à décider des termes du regroupement. La substance économique de ce regroupement d'entités du secteur public a toutes les chances d'être déterminée par les termes du regroupement convenus entre les parties, et non par la décision du regroupement qui a été imposée par l'autorité de réglementation aux parties.
- AG35. Lorsque la partie à un regroupement d'entités du secteur public qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités est en capacité d'imposer le regroupement à l'autre partie, cela ne fournit pas l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Ainsi, un État peut décider de nationaliser une entité du secteur privé, contrairement aux souhaits de ses actionnaires. Le fait que le gouvernement (une partie au regroupement) soit en capacité d'imposer la nationalisation, par exemple par la voie législative, ne fournit pas l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. En effet, lorsque la partie à un regroupement d'entités du secteur public qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités est en capacité d'imposer le regroupement à l'autre partie, cela fournit l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.
- AG36. Lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public est soumis à l'approbation des citoyens de chaque partie, par référendum, cela peut fournir l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. En effet, cette condition fournit l'indication que les parties au regroupement n'ont pas la liberté de mettre en œuvre le regroupement de leur plein gré et que la décision ultime pour savoir si le regroupement aura lieu ou non est prise par des tiers. Il est toutefois possible pour des citoyens d'approuver, par référendum, un regroupement dont les termes sont ceux d'une acquisition.
- AG37. Lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public a lieu entre deux parties qui sont sous contrôle commun, cela peut fournir l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Les regroupements d'entités du secteur sous contrôle commun sont souvent lancés par et au nom de l'entité contrôlante et l'entité contrôlante détermine souvent les termes du regroupement. Ainsi, un État peut décider de regrouper deux ministères pour des raisons administratives ou politiques, et spécifier les termes de ce regroupement. En pareils cas, la décision ultime de la réalisation du regroupement, et les termes du regroupement, sont déterminés par l'entité contrôlante. C'est l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- AG38. Dans certaines circonstances, deux activités sous contrôle commun peuvent convenir de se regrouper de leur plein gré. Toutefois, cette décision sera en

général soumise à l'approbation de l'entité contrôlante, que cette approbation soit expressément donnée ou pas. Lorsque l'approbation de l'entité contrôlante est requise, c'est l'indication que la décision ultime de la réalisation du regroupement, et les termes du regroupement, sont déterminés par l'entité contrôlante. C'est donc l'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

AG39. C'est uniquement en l'absence d'indication que l'entité contrôlante est impliquée dans le regroupement d'entités du secteur public, que ce soit au niveau du déclenchement du regroupement, de la détermination de ses termes ou encore de son approbation (de manière expresse ou implicite), qu'il n'existe pas d'indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. En pareils cas, l'entité prend en compte tous les autres paramètres afin de décider de la classification du regroupement concerné.

Éléments supplémentaires à prendre en compte lorsque les indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel ne fournissent pas d'indication suffisante pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement (voir paragraphe 14)

AG40. Lorsque l'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel ne conduit pas à des résultats probants ni ne présente d'indication suffisante pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement, une entité envisage la classification et le traitement comptable en résultant qui fourniraient les informations qui :

- (a) répondent le mieux aux objectifs de l'information financière ; et
- (b) satisfont aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

AG41. L'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel conduit normalement à un résultat probant et fournit une indication suffisante pour déterminer si la substance économique d'un regroupement est celle d'un rapprochement. En effet, les indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel fournissent une indication de la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public, sauf circonstances exceptionnelles. Par conséquent, lorsqu'il apparaît clairement que les indicateurs sont satisfaits, les éléments supplémentaires visés au paragraphe 14 ne sont pas pris en compte pour déterminer la classification.

AG42. Lorsque l'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel ne conduit pas à un résultat probant et ne fournit pas une indication suffisante pour déterminer si la substance économique d'un regroupement est celle d'un rapprochement, une entité envisage la classification qui produira les informations répondant le mieux aux objectifs de l'information financière. La détermination aboutissant à la classification d'un regroupement d'entités du secteur public comme une acquisition ou un

rapprochement peut considérablement influencer sur l'information financière du regroupement concerné. Il est donc important de prendre en considération les informations fournies par chacune des méthodes comptables employées ainsi que les principaux utilisateurs de ces informations.

- AG43. La nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts envisage le regroupement du point de vue de chacune des activités regroupées et de leurs détenteurs ou parties prenantes qui unissent leurs intérêts au sein de l'entité issue de ce regroupement. Lors de l'utilisation de la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts, les activités se regroupant évaluent les actifs et les passifs déclarés à leur valeur comptable dans les états financiers des activités se regroupant à la date de rapprochement. Ces informations peuvent permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la performance de l'entité issue du regroupement sur la base des actifs et des passifs historiques combinés des activités se regroupant à la date de rapprochement. Elles leur permettent également de comparer leurs résultats d'exploitation par rapport aux précédents exercices. Cette comparabilité peut cependant être amoindrie lorsqu'il est nécessaire d'apporter des ajustements aux fins de cohérence des méthodes comptables. La nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts ne prévoit pas d'informations sur les prévisions de marché de la valeur des futurs flux de trésorerie associés aux actifs et aux passifs, autres que les actifs et passifs comptabilisés à la juste valeur avant la date du rapprochement.
- AG44. La méthode de l'acquisition envisage un regroupement du point de vue de l'acquéreur, à savoir du point de vue de l'entité qui obtient le contrôle des autres activités. L'acquéreur achète ou obtient d'une autre manière le contrôle de l'actif net et comptabilise, dans ses états financiers, les actifs acquis et les passifs repris, y compris ceux qui n'étaient jusque-là pas comptabilisés par l'activité acquise. Ces informations permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les investissements réalisés au départ et leur performance ultérieure. Elles permettent également de comparer ces investissements à la performance d'autres entités sur la base de l'investissement réalisé par l'acquéreur. Cette méthode prévoit également des informations sur les prévisions de marché de la valeur des futurs flux de trésorerie associés à ces actifs et passifs. Alors qu'elle réévalue les actifs et passifs de l'activité acquise, cette méthode n'a pas d'incidence sur la valorisation des actifs et passifs détenus par l'acquéreur avant l'acquisition. Par ailleurs, selon la relation entre les montants des paragraphes 85(a) et 85(b) et d'autres paramètres (par exemple, une acquisition à des conditions avantageuses), cette méthode peut conduire à la comptabilisation immédiate d'un profit ou d'une perte par le biais du résultat.

AG45. Les informations fournies par chacune de ces approches sont récapitulées dans le tableau suivant.

	Rapprochement	Acquisition
Point de vue	Point de vue de chacune des activités regroupées et de leurs détenteurs ou parties prenantes.	Point de vue de l'acquéreur.
Information des utilisateurs	Permet aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la performance de l'entité issue du regroupement sur la base des actifs et des passifs historiques combinés des activités se regroupant à la date du rapprochement et de comparer les résultats d'exploitation avec ceux des précédents exercices.	Permet aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les investissements réalisés au départ et leur performance ultérieure.
Base des valeurs déclarées	Mesure les actifs et passifs déclarés à leur valeur comptable dans les états financiers des activités se regroupant à la date de rapprochement.	Réévalue les actifs et passifs identifiables de l'activité acquise, mais n'a aucune incidence sur la valorisation des actifs et des passifs détenus par l'acquéreur. Prévoit des informations sur les prévisions de marché de la valeur des futurs flux de trésorerie associés à ces actifs et passifs.
Capacité à comparer les résultats d'exploitation des précédents exercices	Peut faciliter la comparaison des résultats d'exploitation avec ceux des précédents exercices. Possible diminution de cette comparabilité lorsque des ajustements sont nécessaires aux fins de cohérence des méthodes comptables.	Difficulté à comparer les résultats d'exploitation avec les précédents exercices.

- AG46. L'examen de la classification qui devrait fournir les informations répondant le mieux aux objectifs de l'information financière fournit une indication de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public lorsque l'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel conduit à des résultats peu probants ou ne fournit pas une indication suffisante pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- AG47. Lorsque l'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel conduit à des résultats peu probants ou ne fournit pas une indication suffisante pour déterminer la classification d'un regroupement, l'entité étudie la classification qui devrait fournir des informations satisfaisant aux caractéristiques qualitatives de l'information financière (pertinence, image fidèle, intelligibilité, diffusion en temps opportun, comparabilité et vérifiabilité). Lors de cette évaluation, une entité tient également compte des contraintes qui pèsent sur l'information présentée dans les rapports financiers à usage général (importance relative, rapport coûts-avantages), ainsi que le juste équilibre entre ces caractéristiques qualitatives.
- AG48. Lors de l'examen de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public, certaines caractéristiques qualitatives endossent un caractère plus significatif que d'autres. Ainsi, la diffusion en temps opportun revêt une importance moindre que l'intelligibilité pour déterminer si un regroupement s'apparente à un rapprochement ou à une acquisition.
- AG49. Une entité prend en compte les caractéristiques qualitatives et les contraintes qui pèsent sur l'information financière du point de vue des utilisateurs des états financiers. Il convient donc de se poser les questions suivantes, cette liste n'étant pas exhaustive :
- (a) Quelle classification donne l'image la plus fidèle de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public, qui peut être différente de sa forme juridique ? Cette classification donne-t-elle une image fidèle de la performance financière et la situation financière d'une entité ?
 - (b) Quelle classification permet aux utilisateurs de comprendre la nature du regroupement d'entités du secteur public ? Par exemple, dans un rapprochement, toute différence entre le total des actifs comptabilisés et le total des passifs comptabilisés est comptabilisée à l'actif net/ situation nette alors que dans le cas d'une acquisition, l'acquéreur constate soit un goodwill, soit un profit ou une perte au cours de l'exercice. Quelle approche aide le mieux les utilisateurs à appréhender la nature du regroupement ?
 - (c) Les besoins des utilisateurs sont davantage satisfaits lorsque l'information présentée à propos d'une transaction est comparable.

En conséquence, comment sont classées les opérations similaires de regroupement d'entités du secteur public ?

- AG50. L'examen de la classification qui doit fournir les informations satisfaisant le mieux aux caractéristiques qualitatives donne une indication de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public lorsque l'analyse des indicateurs relatifs à la contrepartie et au processus décisionnel conduit à des résultats peu probants ou ne fournit pas une indication suffisante pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

Comptabilisation des rapprochements

Élimination des transactions entre les activités se regroupant (voir paragraphe 22)

- AG51. Une entité issue d'un regroupement élimine les effets de toutes les transactions entre les activités ainsi regroupées. Pour de nombreuses transactions, cette élimination s'effectue de manière automatique. Par exemple, une activité se regroupant a fourni, moyennant une commission, des services à une autre activité regroupée avant la date de rapprochement. Les revenus de l'activité se regroupant qui a fourni ces services se reflètent dans le résultat cumulé de cette activité regroupée à la date de rapprochement. Les charges de l'activité se regroupant qui a bénéficié de ces services se reflète dans le résultat cumulé de cette activité regroupée à la date de rapprochement. L'entité issue du regroupement comptabilisera ces deux montants à l'actif net/situation nette.
- AG52. L'élimination peut se ne pas s'effectuer de manière automatique lorsqu'une activité se regroupant a comptabilisé un actif et qu'une autre activité se regroupant a comptabilisé un passif correspondant suite à la transaction entre les deux activités. L'entité issue du regroupement élimine à la fois l'actif et le passif et comptabilise toute différence entre cet actif et ce passif à l'actif net/situation nette.

Valeurs comptables à utiliser (voir paragraphes 26–27)

- AG53. Lorsqu'une activité regroupée a été préalablement obtenue à l'occasion d'une acquisition (à savoir qu'elle était précédemment une activité acquise), les valeurs comptables des actifs et des passifs de l'activité regroupée qui figurent dans ses états financiers individuels peuvent être différentes des valeurs comptables de ces actifs et passifs tels qu'ils figurent dans les états financiers de l'entité contrôlante. Dans une acquisition, en effet, l'entité contrôlante évalue les actifs et les passifs de l'activité regroupée à leur juste valeur. Cependant, lorsque l'activité regroupée (à savoir l'activité qui a été précédemment acquise) continue de préparer des états financiers individuels, elle utilise ses valeurs comptables antérieures. Les évaluations à la juste valeur qui figurent dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante ne sont pas reprises au niveau de l'activité regroupée.

AG54. Afin de se conformer aux dispositions des paragraphes 26 et 27, une entité issue d'un regroupement évalue les actifs et les passifs identifiables des activités regroupées à leurs valeurs comptables telles qu'elles figurent dans les états financiers des activités regroupées à la date de rapprochement, sous réserve d'ajuster ces valeurs comptables afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement. L'entité issue du regroupement n'évalue pas les actifs et les passifs à leurs valeurs comptables qui figurent dans les états financiers de l'entité contrôlante.

Licences et droits similaires préalablement octroyés par une activité se regroupant à une autre activité regroupée (voir paragraphe 32)

AG55. Dans le cadre d'un rapprochement, une entité issue d'un regroupement peut recevoir une licence ou des droits similaires qui avaient été préalablement octroyés par une activité se regroupant à une autre en vue de l'utilisation d'un ou plusieurs actifs du cédant comptabilisés ou non. Parmi les exemples de droits de la sorte figurent le droit d'utiliser une technologie de l'acquéreur en vertu d'un contrat de licence technologique. L'entité issue du regroupement comptabilise cette licence ou ce droit similaire comme une immobilisation incorporelle identifiable et évalue cette immobilisation incorporelle à sa valeur comptable qui figure dans les états financiers de l'activité regroupée à la date de rapprochement. Comme la licence ou le droit similaire a préalablement fait partie intégrante d'un contrat contraignant, la licence satisfait aux deux critères visés par IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, à savoir qu'elle est séparable et qu'elle résulte de contrats contraignants. Le paragraphe 47 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'une licence ou d'un droit similaire préalablement octroyé par une activité se regroupant à une autre.

AG56. L'entité issue du regroupement évalue à la fois la licence ou le droit similaire préalablement octroyé par une activité se regroupant à une autre, ainsi que l'actif sous-jacent (lorsque cet actif sous-jacent est un actif comptabilisé) aux fins de sa dépréciation selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et selon IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, à la date de rapprochement.

Remise de montants d'impôts dus dans un rapprochement (sous réserve de figurer dans les Termes du rapprochement) (voir paragraphes 33 et 34)

AG57. L'entité issue d'un regroupement ne doit pas comptabiliser des montants au titre de l'impôt dû d'une activité regroupée lorsqu'une administration fiscale a renoncé à ces montants dans le cadre des termes du rapprochement. Lorsqu'une remise d'impôt se produit après un rapprochement, l'entité issue du regroupement applique les dispositions du paragraphe 49. Lors de l'application de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts, l'entité issue du regroupement doit traiter les montants prévus dans les termes du rapprochement comme ayant été décomptabilisés avant que se

produise le rapprochement. L'entité issue du regroupement doit comptabiliser le montant d'impôt dû d'une activité regroupée n'ayant pas fait l'objet d'une remise par une administration fiscale selon la norme comptable nationale ou internationale correspondante relative aux impôts sur le résultat.

- AG58. Lorsque, par suite du rapprochement, l'entité issue d'un regroupement devient l'administration fiscale, elle doit décomptabiliser l'impôt à recevoir au titre de l'impôt dû de l'activité regroupée ayant fait l'objet d'une remise selon IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*.

Comptabilisation du goodwill (voir paragraphe 36)

- AG59. Les rapprochements ne donnent pas lieu à la constatation d'un goodwill et, par conséquent, une entité issue d'un regroupement ne comptabilise pas de goodwill découlant d'un rapprochement. Les paragraphes 37 et 38 précisent le traitement de l'actif net/situation nette par suite d'un rapprochement.
- AG60. Lorsqu'une activité regroupée a préalablement comptabilisé un goodwill à la suite d'une acquisition précédente, l'entité issue du regroupement comptabilise ce goodwill dans l'état de sa situation financière d'ouverture.

Évaluation ultérieure des transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages assimilés reçus par une activité se regroupant selon des critères susceptibles d'évoluer du fait d'un rapprochement (voir paragraphe 48)

- AG61. Avant qu'un rapprochement se produise, une activité se regroupant peut recevoir un transfert d'un tiers, sur la base de critères dûment spécifiés. Par exemple, un État peut accorder des subventions à des municipalités dont le revenu moyen des ménages est inférieur à un certain seuil. Un rapprochement entre deux municipalités peut concerner une municipalité qui, répondant à ces critères, a reçu une subvention et une autre municipalité qui, ne répondant pas aux critères, n'a pas reçu de subvention. À la suite du rapprochement, le revenu moyen des ménages de la nouvelle municipalité issue du rapprochement sera supérieur ou inférieur au seuil défini, ce qui peut conduire l'entité publique qui accorde la subvention à réévaluer le montant de celle-ci.
- AG62. L'entité issue du regroupement ne doit pas comptabiliser les révisions apportées au montant de la subvention dans le cadre du rapprochement, mais elle doit comptabiliser ces révisions au moment où l'entité publique qui octroie cette subvention fait connaître ses intentions selon d'autres IPSAS.
- AG63. Des situations similaires peuvent se produire en ce qui concerne les prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages. L'entité issue du regroupement ne doit pas comptabiliser les révisions apportées à ces transactions dans le cadre du rapprochement, mais elle doit comptabiliser ces révisions au moment où le cédant fait connaître ses intentions selon d'autres IPSAS.

Rapprochements qui surviennent pendant une période de reporting (voir paragraphes 50 à 52)

AG64. Pour satisfaire aux dispositions des paragraphes 50 à 52, l'entité issue d'un regroupement n'est pas tenue de présenter des états financiers pour les exercices antérieurs à la date de rapprochement, même si elle peut choisir de le faire en présentant l'information précisée au paragraphe 54(g). Lorsque l'entité issue d'un regroupement choisit de ne pas de présenter d'états financiers pour les exercices antérieurs à la date de rapprochement, elle répond aux besoins des utilisateurs de ses états financiers en quête d'informations sur les activités regroupées avant la date de rapprochement comme suit :

- (a) Lorsque des états financiers ont déjà été publiés au nom des activités regroupées pour une période de reporting close immédiatement avant la date de rapprochement (qui peut être un exercice partiel), en orientant les utilisateurs de ses états financiers vers les états financiers publiés au nom des activités regroupées.
- (b) Lorsque des états financiers n'ont pas été publiés au nom des activités regroupées pour une période de reporting close immédiatement avant la date de rapprochement (qui peut être un exercice partiel), en leur fournissant les informations visées au paragraphe 54(h).

AG65. Pour satisfaire aux exigences d'une autorité de réglementation, il peut s'avérer nécessaire pour les activités regroupées et/ou l'entité issue d'un regroupement de présenter ou fournir des informations en complément de celles requises par la présente Norme.

Comptabilisation des acquisitions

Acquisitions inversées

AG66. Une acquisition inversée se produit lorsque l'entité qui émet les titres (l'acquéreur sur le plan juridique) est identifiée comme étant l'activité acquise sur le plan comptable, sur la base des indications des paragraphes AG10 à AG18. L'entité dont les titres de participation sont acquis (l'activité acquise sur le plan juridique) doit être l'acquéreur sur le plan comptable pour que la transaction soit considérée comme une acquisition inversée. Ainsi, des acquisitions inversées surviennent parfois lorsqu'une entité du secteur public veut devenir une entité cotée sans procéder à une inscription à la cote de ses actions. Pour ce faire, l'entité du secteur public fait en sorte qu'une entité cotée procède à l'acquisition de ses participations en échange de participations dans l'entité cotée. Dans cet exemple, l'entité cotée est l'**acquéreur sur le plan juridique** parce que c'est elle qui a émis ses titres de participation, et l'entité du secteur public est l'**activité acquise sur le plan juridique** parce que ses titres de participation ont été acquis. Cependant, l'application des indications des paragraphes AG10 à AG18 conduit à identifier :

- (a) l'entité cotée comme étant l'activité acquise pour les besoins comptables (l'activité acquise sur le plan comptable), c'est-à-dire que l'entité cotée n'obtient pas effectivement le contrôle d'une ou de plusieurs activités ; et
- (b) l'entité du secteur public comme étant l'acquéreur pour les besoins comptables (l'acquéreur sur le comptable), c'est-à-dire que l'entité du secteur public obtient effectivement le contrôle d'une ou de plusieurs activités.

L'activité acquise sur le plan comptable doit satisfaire à la définition d'une activité pour que la transaction soit comptabilisée comme une acquisition inversée, et tous les principes de comptabilisation et d'évaluation de la présente Norme, y compris l'obligation de comptabiliser le goodwill, s'appliquent.

Évaluation de la contrepartie transférée

AG67. Dans une acquisition inversée, l'acquéreur sur le plan comptable n'émet en général aucune contrepartie en échange de l'activité acquise. En revanche, l'activité acquise sur le plan comptable émet généralement ses titres de capitaux propres en faveur des détenteurs de l'acquéreur sur le plan comptable. En conséquence, la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée par l'acquéreur sur le plan comptable pour sa participation dans l'activité acquise sur le plan comptable est déterminée par le nombre de titres de capitaux propres que l'entité contrôlée sur le plan juridique aurait dû émettre pour donner aux détenteurs de l'entité contrôlante sur le plan juridique le même pourcentage de participation dans l'entité regroupée qui résulte de l'acquisition inversée. La juste valeur du nombre de titres de capitaux propres calculée de cette manière peut être utilisée comme juste valeur de la contrepartie transférée en échange de l'activité acquise.

Préparation et présentation des états financiers consolidés

AG68. Les états financiers consolidés établis à la suite d'une acquisition inversée sont présentés sous le nom de l'entité contrôlante sur le plan juridique (activité acquise sur le plan comptable), mais sont décrits dans les notes comme étant la suite des états financiers de l'entité contrôlée sur le plan juridique (acquéreur sur le plan comptable), moyennant l'ajustement rétroactif du capital social de l'acquéreur sur le plan comptable, afin de refléter le capital social de l'activité acquise sur le plan comptable. Les informations comparatives présentées dans ces états financiers consolidés sont également ajustées rétroactivement afin de refléter le capital social de l'entité contrôlante sur le plan juridique (activité acquise sur le plan comptable).

AG69. Dans la mesure où ils représentent la suite des états financiers de l'entité contrôlée sur le plan juridique, à l'exception de sa structure de capital, les états financiers consolidés reflètent :

- (a) les actifs et les passifs de l'entité contrôlée sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) comptabilisés et évalués à leur valeur comptable avant le regroupement ;
- (b) les actifs et les passifs de l'entité contrôlante sur le plan juridique (l'activité acquise sur le plan comptable) comptabilisés et évalués selon la présente Norme;
- (c) le résultat cumulé et les autres soldes de capitaux propres de l'entité contrôlée sur le plan juridique (acquéreur sur le plan comptable) avant l'acquisition ;
- (d) le montant comptabilisé pour les titres de capitaux propres émis. Ce montant est déterminé en ajoutant les titres de capitaux propres émis par l'entité contrôlée sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) immédiatement avant l'acquisition, à la juste valeur de l'entité contrôlante sur le plan juridique (l'activité acquise sur le plan comptable). Toutefois, la structure des capitaux propres (c'est-à-dire le nombre et le type de titres de capitaux propres émis) reflète la structure des capitaux propres de l'entité contrôlante sur le plan juridique (l'activité acquise sur le plan comptable), qui comprend les titres émis par l'entité contrôlante sur le plan juridique en vue de l'acquisition. En conséquence, la structure des capitaux propres de l'entité contrôlée sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) est retraitée en fonction du cours d'échange établi par la convention d'acquisition, pour refléter le nombre d'actions de l'entité contrôlante sur le plan juridique (l'activité acquise sur le plan comptable) émises lors de l'acquisition inversée ;
- (e) la quote-part de la participation ne donnant pas le contrôle de l'entité contrôlée sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) dans la juste valeur comptable, antérieure à l'acquisition, des résultats non distribués et des titres de capitaux propres, comme indiqué aux paragraphes AG70 et AG71.

Participation ne donnant pas le contrôle

AG70. Lors d'une acquisition inversée, certains des détenteurs de l'activité acquise sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) pourraient ne pas échanger leurs titres de capitaux propres contre des titres de capitaux propres de l'entité contrôlante sur le plan juridique (l'activité acquise). Leurs participations seront traitées comme des participations ne donnant pas le contrôle dans les états financiers consolidés après l'acquisition inversée, car, en l'absence d'échange, ces contributeurs de l'activité sur le plan juridique n'auront de droits que sur le résultat et l'actif net de l'activité acquise sur le plan juridique. Inversement, même si l'acquéreur sur le plan juridique est l'activité acquise sur le plan comptable, les détenteurs de l'acquéreur sur le

plan juridique possèdent des droits sur le résultat et l'actif net de l'entité regroupée.

- AG71. Les actifs et les passifs de l'activité acquise sur le plan juridique sont évalués et comptabilisés dans les états financiers consolidés à leur valeur comptable avant le regroupement (voir paragraphe AG69 (a)). Par conséquent, dans une acquisition inversée, la participation ne donnant pas le contrôle correspond à la quote-part des actionnaires n'exerçant pas le contrôle dans la valeur comptable, préalable à l'acquisition, de l'actif net de l'entité contrôlée acquise sur le plan juridique, même si les participations ne donnant pas le contrôle dans d'autres acquisitions sont évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Comptabilisation d'actifs particuliers acquis et de passifs repris lors d'une acquisition (voir les paragraphes 64 à 68)

Contrats de location simple

- AG72. L'acquéreur ne doit comptabiliser ni les actifs ni les passifs liés à un contrat de location simple dans lequel l'activité acquise est le preneur, à l'exception de ce qui est prévu aux paragraphes AG73 et AG74.
- AG73. L'acquéreur déterminera si les termes de chaque contrat de location simple dans lequel l'activité acquise est le preneur sont favorables ou défavorables. L'acquéreur comptabilisera une immobilisation incorporelle si les conditions d'un contrat de location simple sont favorables par rapport aux conditions du marché et un passif si les conditions sont défavorables par rapport à celles du marché. Le paragraphe AG89 fournit des indications sur l'évaluation de la juste valeur, à la date d'acquisition, des actifs faisant l'objet de contrats de location simple dans lesquels l'activité acquise est le bailleur.
- AG74. Une immobilisation incorporelle identifiable peut être associée à un contrat de location simple. Elle peut traduire la volonté des acteurs du marché de valoriser le contrat de location même s'il est conclu aux conditions du marché. Ainsi, la location de barrières dans un aéroport ou d'un espace de vente dans une zone commerciale de premier choix pourrait permettre l'accès à un marché ou à d'autres avantages économiques futurs, ou encore à un potentiel de service. Ce qui correspond à des immobilisations incorporelles identifiées en tant, par exemple, que relation avec les usagers d'un service. Dans ce cas, l'acquéreur doit comptabiliser l'immobilisation ou les immobilisations incorporelles identifiées associées au contrat de location selon le paragraphe AG75.

Immobilisations incorporelles

- AG75. L'acquéreur doit comptabiliser séparément du goodwill les immobilisations incorporelles identifiées acquises lors d'une acquisition. Une immobilisation

incorporelle est identifiable si elle respecte soit le critère de séparabilité soit le critère du contrat juridiquement contraignant.

AG76. Une immobilisation incorporelle qui respecte le critère du contrat juridiquement contraignant est identifiable, même si elle n'est ni transférable ni séparable de l'activité acquise ou d'autres droits et obligations. Ainsi :

- (a) une activité acquise loue une installation au titre d'un contrat de location simple dont les conditions sont favorables par rapport à celles du marché. Les termes du contrat de location interdisent explicitement le transfert du contrat de location (par cession ou par sous-location). Le montant à concurrence duquel les termes du contrat de location sont favorables par rapport aux conditions des transactions de marché courantes pour des biens similaires constitue une immobilisation incorporelle qui respecte le critère du contrat contraignant autorisant à le comptabiliser séparément du goodwill, bien que l'acquéreur ne puisse ni vendre ni transférer le contrat de location ;
- (b) une activité acquise détient et exploite une centrale nucléaire. La licence d'exploitation de cette centrale est une immobilisation incorporelle qui répond au critère du contrat contraignant autorisant à la comptabiliser de façon distincte du goodwill, même si l'acquéreur ne peut la céder ni la transférer séparément de la centrale acquise. Un acquéreur peut comptabiliser la juste valeur de la licence d'exploitation et la juste valeur de la centrale en tant qu'actif unique aux fins de l'information financière, si la durée d'utilité de ces actifs est la même ;
- (c) une activité acquise détient un brevet technologique. Elle a concédé ce brevet à des tiers pour leur usage exclusif en dehors du marché national, en échange d'un pourcentage spécifié du futur produit de leurs activités ordinaires à l'étranger. Le brevet technologique et le contrat de licence correspondant satisfont tous deux au critère du contrat contraignant autorisant à les comptabiliser séparément du goodwill, même si la vente ou l'échange, séparément, du brevet et du contrat de licence correspondant ne constitue pas une solution pratique.

AG77. Le critère de séparabilité signifie qu'une immobilisation incorporelle acquise est susceptible d'être isolée ou dissociée de l'activité acquise et d'être cédée transférée, concédée par licence, louée ou échangée, soit individuellement, soit conjointement à un accord contraignant, à un actif ou à un passif identifiable qui lui est associé. Une immobilisation incorporelle que l'acquéreur serait en mesure de céder, de concéder par licence ou d'échanger contre autre chose de valeur satisfait au critère de séparabilité, même si l'acquéreur n'a pas l'intention de la céder, de la concéder par licence ou de l'échanger. Une immobilisation incorporelle acquise remplit le critère de séparabilité s'il existe des preuves de transactions d'échange de ce type d'actifs ou d'actifs similaires, même si ces transactions sont peu fréquentes, et

indépendamment de l'implication de l'acquéreur dans ces transactions. Ainsi, les listes d'utilisateurs d'un service sont fréquemment concédées par licence. Elles répondent donc au critère de séparabilité. Même si une activité acquise estime que ses listes d'utilisateurs d'un service présentent des caractéristiques différentes de celles d'autres listes d'utilisateurs d'un service, le fait qu'elles soient fréquemment concédées par licence signifie, généralement, que la liste acquise d'utilisateurs d'un service remplit le critère de séparabilité. Toutefois, une liste acquise d'utilisateurs d'un service ne satisfait pas au critère de séparabilité si les conditions de confidentialité, ou toute autre condition contractuelle, interdisaient à une entité de céder, de louer ou d'échanger des informations sur les utilisateurs d'un service.

- AG78. Une immobilisation incorporelle qui n'est pas individuellement dissociable de l'activité acquise ou de l'entité regroupée répond au critère de séparabilité si elle en est séparable en association avec un contrat contraignant, un actif ou un passif identifiable y afférents. Ainsi, une activité acquise possède une marque de fabrique déposée et une expertise technique documentée mais non brevetée utilisée pour fabriquer le produit portant ce nom de marque. Afin de transférer la propriété d'une marque de fabrique, son titulaire doit transférer au nouveau détenteur tout ce qui lui sera nécessaire pour produire un bien ou un service qu'il est impossible de distinguer du produit fabriqué par l'ancien détenteur. Dans la mesure où l'expertise technique non brevetée doit être dissociée de l'activité acquise ou de l'entité regroupée et vendue, si la marque de fabrique correspondante est vendue, elle remplit le critère de séparabilité.

Droits recouvrés

- AG79. Dans le cadre d'une acquisition, un acquéreur peut recouvrer le droit, qu'il avait précédemment accordé à l'activité acquise, d'utiliser un ou plusieurs de ses actifs comptabilisés ou non comptabilisés. De tels droits comprennent le droit d'utiliser la technologie de l'acquéreur objet d'un contrat de concession de licence technologique. Un droit recouvré est une immobilisation incorporelle identifiable que l'acquéreur comptabilise séparément du goodwill ou d'un gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses. Le paragraphe 83 fournit des indications sur l'évaluation d'un droit recouvré et le paragraphe 113 en fournit sur sa comptabilisation ultérieure.
- AG80. Que les termes du contrat contraignant donnant naissance à un droit recouvré soient favorables ou défavorables au regard des termes des transactions de marché courantes portant sur des articles identiques ou de même type, l'acquéreur comptabilisera le résultat (gain ou perte) du règlement. Le paragraphe AG100 fournit des indications sur l'évaluation d'un résultat consécutif à ce type de règlement.

Main-d'œuvre assemblée et autres éléments qui ne sont pas identifiables

- AG81. L'acquéreur intègre au goodwill la valeur d'une immobilisation incorporelle acquise qui n'est pas identifiable à la date d'acquisition. Ainsi, un acquéreur peut attribuer une valeur à l'existence d'une main-d'œuvre, qui est un ensemble actuel d'employés, grâce auxquels il peut continuer à exploiter une activité acquise, à compter de la date d'acquisition. Une main-d'œuvre ne représente pas le capital intellectuel de la main-d'œuvre qualifiée, c'est-à-dire les connaissances - souvent spécialisées - et l'expérience que les employés d'une activité acquise apportent à leur travail. Dans la mesure où la main-d'œuvre assemblée n'est pas un actif identifiable à comptabiliser séparément du goodwill ou d'un gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses, toute valeur qui lui est attribuée est intégrée au goodwill ou au gain qui découle de l'acquisition à des conditions avantageuses.
- AG82. L'acquéreur intègre également au goodwill, ou au gain issu d'une acquisition à des conditions avantageuses, la valeur attribuée aux éléments qui ne répondent pas à la définition d'un actif à la date d'acquisition. Ainsi, l'acquéreur peut attribuer une valeur à de potentiels contrats juridiquement contraignants que l'activité acquise négocie, à la date d'acquisition, avec des clients potentiels. Dans la mesure où ces contrats juridiquement contraignants potentiels ne sont pas eux-mêmes des actifs à la date d'acquisition, l'acquéreur ne les comptabilisera pas séparément du goodwill ou d'un gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses. En conséquence, l'acquéreur ne procédera pas à une reclassification en diminuant le goodwill de la valeur de ces contrats par suite d'événements survenant après la date d'acquisition. Toutefois, l'acquéreur doit évaluer les faits et les circonstances relatifs à des événements survenant peu après la date d'acquisition, afin de déterminer si une immobilisation incorporelle identifiable comptabilisable séparément existait à la date d'acquisition.
- AG83. Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'une acquisition selon les dispositions de la norme IPSAS 31. Toutefois, comme indiqué au paragraphe 6 de cette norme, le mode de comptabilisation de certaines immobilisations incorporelles acquises après la comptabilisation initiale est prescrit par d'autres normes IPSAS.
- AG84. Les critères d'identifiabilité déterminent si une immobilisation incorporelle est comptabilisée séparément du goodwill. Cependant, ces critères n'indiquent pas comment évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle ni ne limitent les hypothèses utilisées pour évaluer cette juste valeur. Pour évaluer la juste valeur, l'acquéreur devrait ainsi prendre en considération les hypothèses des intervenants sur le marché leur permettant de fixer le prix de l'immobilisation incorporelle, telles que les prévisions

de renouvellement de contrats contraignants. Il n'est pas nécessaire que les renouvellements répondent eux-mêmes aux critères d'identifiabilité (voir toutefois le paragraphe 83 qui établit une exception au principe d'évaluation de la juste valeur des droits recouvrés, comptabilisés lors d'une acquisition). Les paragraphes 39D et 39E de la norme IPSAS 31 fournissent des indications pour déterminer si les immobilisations incorporelles doivent être réunies dans une seule unité de comptabilisation avec d'autres immobilisations corporelles ou incorporelles.

Remise de montants d'impôt dus lors d'une acquisition (lorsqu'elle est prévue dans les termes de la convention d'acquisition, voir paragraphes 78 et 79)

- AG85. L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun montant au titre de l'impôt dû d'une activité acquise lorsque ces montants ont fait l'objet d'une remise par une administration fiscale, aux termes de la convention d'acquisition. Lorsque la remise d'impôts survient après une acquisition, l'entité issue de l'acquisition applique les dispositions du paragraphe 118. L'acquéreur doit comptabiliser l'impôt dû d'une activité acquise, qui n'aurait pas fait l'objet d'une remise par une autorité fiscale, selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôts sur le résultat.
- AG86. Si l'acquéreur est l'administration fiscale elle-même, il décomptabilisera tout impôt à recevoir de l'activité acquise ayant fait l'objet d'une remise selon la norme IPSAS 23.
- AG87. Si, aux termes de la convention d'acquisition, l'impôt dû de l'acquéreur fait l'objet d'une remise, celui-ci décomptabilisera ces montants selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôts sur le résultat.

Évaluation de la juste valeur d'actifs identifiables particuliers et d'une participation ne donnant pas le contrôle dans une activité lors d'une acquisition (voir paragraphes 72 à 73)

Actifs dont les flux de trésorerie sont incertains (perte de valeur)

- AG88. À compter de la date d'acquisition, la perte de valeur d'actifs acquis, évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, ne donne pas lieu à une comptabilisation distincte parce que les effets de l'incertitude, liée flux de trésorerie futurs associés à ces actifs, sont inclus dans l'évaluation de la juste valeur. Ainsi, dans la mesure où la présente Norme prévoit que l'acquéreur évalue, lors de la comptabilisation d'une acquisition, les créances acquises, y compris les prêts, à la juste valeur à la date d'acquisition, il ne comptabilisera pas, de façon séparée, une réduction de valeur des flux de trésorerie des contrats contraignants réputés irrécouvrables à cette date.

Actifs faisant l'objet de contrats de location simple dans lesquels l'activité acquise est le bailleur

AG89. Lors de l'évaluation de la juste valeur à la date d'acquisition d'un actif, tel qu'un immeuble qui fait l'objet d'un contrat de location simple dans lequel l'activité acquise est le bailleur, l'acquéreur doit tenir compte des termes du contrat de location. C'est-à-dire que l'acquéreur ne comptabilise pas un actif ou un passif distinct, que les termes du contrat de location simple soient favorables ou défavorables par rapport aux conditions du marché, conformément au paragraphe AG73 concernant les contrats de location dans lesquels l'activité acquise est le preneur.

Actifs que l'acquéreur entend ne pas utiliser, ou utiliser d'une manière différente de celle des intervenants sur le marché

AG90. Afin de préserver sa position concurrentielle, pour des raisons de sécurité ou pour toute autre raison, l'acquéreur pourrait ne pas utiliser un actif non financier acquis, ou ne pas l'utiliser de façon optimale. Ceci pourrait être le cas, par exemple, d'une immobilisation incorporelle en recherche et développement acquise pour empêcher son utilisation par d'autres, dans un but défensif. L'acquéreur doit néanmoins évaluer la juste valeur de l'actif non financier en supposant que les intervenants sur le marché en font une utilisation optimale. Ce, en accord avec le principe d'évaluation approprié, aussi bien au moment de la comptabilisation initiale que lors de l'évaluation de la juste valeur diminuée des coûts de sortie aux fins des tests de dépréciation.

Participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise

AG91. La présente Norme permet à l'acquéreur d'évaluer une participation ne donnant pas le contrôle de l'activité acquise à sa juste valeur à la date d'acquisition. Un acquéreur pourra parfois mesurer la juste valeur, à la date d'acquisition, d'une participation ne donnant pas le contrôle, sur la base du cours du marché actif des actions non détenues par l'acquéreur. Dans d'autres situations, où le cours du marché actif d'une action ne sera pas disponible, l'acquéreur doit évaluer la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle en utilisant une autre technique de valorisation.

AG92. La juste valeur de la participation de l'acquéreur dans l'activité acquise peut différer de la juste valeur par action de la participation ne donnant pas le contrôle. La principale différence réside, probablement, dans la prise en compte d'une prime de contrôle pour déterminer la juste valeur par action de la participation de l'acquéreur dans l'activité acquise ou, à l'inverse, d'une décote pour absence de contrôle (également appelée décote pour participation ne donnant pas le contrôle). Ce, dans la mesure où les intervenants sur le marché prendraient en compte une telle prime ou une telle décote pour fixer le cours de la participation ne donnant pas le contrôle.

Évaluation du goodwill ou le gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses (voir paragraphes 85 à 98)

Relation entre le goodwill et les flux de trésorerie (voir paragraphe 86)

AG93. L'acquéreur ne doit comptabiliser le goodwill que dans la mesure où il estime que les flux de trésorerie nets subiront des variations favorables, suite à une augmentation des entrées ou à une diminution des sorties de trésorerie. L'acquéreur ne doit pas comptabiliser le goodwill lié à d'autres potentiels de services que les flux de trésorerie.

Évaluer la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur dans l'activité acquise à l'aide de techniques de valorisation (voir paragraphe 87)

AG94. Lors d'une acquisition réalisée sans transfert de contrepartie, l'acquéreur doit substituer la juste valeur de sa participation dans l'activité acquise, à la date d'acquisition, à la juste valeur de la contrepartie transférée, à la date d'acquisition, afin d'évaluer le goodwill ou le gain consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses (voir paragraphes 85 à 87).

Considérations particulières relatives à l'application de la méthode d'acquisition au regroupement d'entités mutuelles (mise en application du paragraphe 87)

AG95. Lors du regroupement de deux entités mutuelles, la juste valeur des quote-part de fonds propres ou de la participation des sociétaires de l'activité acquise (ou la juste valeur de l'activité acquise) peut être évaluée de manière plus fiable que la juste valeur des titres de participation des sociétaires, transférés par l'acquéreur. Dans ce cas, selon le paragraphe 87, l'acquéreur doit déterminer le montant du goodwill sur la base de la juste valeur, à la date d'acquisition, des titres de capitaux propres de l'activité acquise au lieu de la juste valeur, à la date d'acquisition, des fonds propres transférés à titre de contrepartie. En outre, dans le cadre d'un regroupement d'entités mutuelles, et en cohérence avec la façon dont d'autres types d'entités appliquent la méthode d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif net de l'activité acquise comme une augmentation directe du capital ou des capitaux propres dans son état de la situation financière, non comme une augmentation du résultat cumulé.

AG96. Malgré leurs nombreuses similitudes avec d'autres entités, les entités mutuelles présentent des caractéristiques propres essentiellement dues au fait que leurs membres en sont à la fois les clients et les détenteurs. Les membres des entités mutuelles s'attendent généralement à recevoir des avantages liés à leur adhésion, souvent sous la forme de réductions sur les frais des biens et des services ou sous forme de ristournes. La quote-part de ristournes attribuée à chaque membre est généralement basée sur le volume des opérations réalisées entre les sociétaires et l'entité mutuelle au cours de l'année.

AG97. L'évaluation à la juste valeur d'une entité mutuelle devrait intégrer les hypothèses des intervenants sur le marché concernant des avantages futurs

réservés à ses membres, aussi bien que toute autre hypothèse qu'ils seraient susceptibles d'adopter concernant l'entité mutuelle. Ainsi, il est possible d'utiliser une technique d'actualisation pour évaluer la juste valeur d'une entité mutuelle. Les flux de trésorerie utilisés comme données d'entrée dans le modèle doivent être basés sur les flux de trésorerie attendus de l'entité mutuelle, qui seront variablement diminués des montants des avantages accordés aux sociétaires, telles que les réductions sur les frais des biens et des services.

Critères pour déterminer ce qui fait partie d'une transaction d'acquisition (voir les paragraphes 109 à 111)

- AG98. L'acquéreur doit examiner les critères suivants, qui ne sont ni mutuellement exclusifs ni individuellement concluants, pour déterminer si une transaction fait partie de l'échange portant sur l'activité acquise ou s'il s'agit d'une transaction distincte :
- (a) les motifs de la transaction. Comprendre les raisons qui ont conduit les parties à l'acquisition (l'acquéreur et l'activité acquise ; leurs détenteurs, leurs administrateurs, leurs gestionnaires, ainsi que leurs mandataires) à conclure une transaction ou un accord pourrait permettre de déterminer si cette transaction fait partie ou non de la contrepartie transférée, des actifs acquis ou des passifs repris. Ainsi, si une transaction est conclue principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt qu'au profit de l'activité acquise ou de ses anciens détenteurs, avant le regroupement, la portion du prix payé pour cette transaction (ainsi que tout actif ou passif associé) est peu susceptible de faire partie de l'échange portant sur l'activité acquise. En conséquence, l'acquéreur comptabiliserait cette portion séparément de l'acquisition ;
 - (b) qui est à l'origine de la transaction. Comprendre qui est à l'origine de la transaction peut également permettre d'établir si elle fait partie de l'échange portant sur l'activité acquise. Ainsi, une transaction – ou tout autre événement à l'initiative de l'acquéreur - peut être conclue dans le but de fournir des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée, l'activité acquise ou ses anciens détenteurs ne recevant que peu ou pas d'avantages. En revanche, une transaction ou un accord à l'initiative de l'activité acquise ou de ses anciens détenteurs est moins susceptible d'être à l'avantage de l'acquéreur ou de l'entité regroupée. Elle est par conséquent davantage susceptible de faire partie de la transaction d'acquisition ;
 - (c) le moment de la transaction. Le moment où la transaction est conclue peut également permettre de déterminer si elle fait partie de l'échange portant sur l'activité acquise. Ainsi, une transaction entre l'acquéreur et l'activité acquise, réalisée lors de la négociation des termes d'une

acquisition, peut avoir été conclue afin de procurer des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée. Si tel est le cas, l'activité acquise ou ses détenteurs, avant l'acquisition, ne recevront que peu (ou pas) d'avantages de la transaction, à l'exception des avantages qu'ils recevront en tant que partie de l'entité regroupée.

Règlement effectif d'une relation préexistante entre l'acquéreur et l'activité acquise lors d'une acquisition (voir paragraphe 110 (a))

AG99. L'acquéreur et l'activité acquise peuvent avoir entretenu une relation avant d'envisager l'acquisition, appelée ici « relation préexistante ». Une relation préexistante entre l'acquéreur et l'activité acquise peut naître d'un contrat contraignant (entre un fournisseur et un client, un concédant et un bénéficiaire de licence, par exemple) ou non (par exemple un demandeur et un défendeur).

AG100. Si l'acquisition règle de fait une relation préexistante, l'acquéreur comptabilise un gain ou une perte, évalué comme suit :

- (a) à la juste valeur, pour une relation préexistante à un accord contraignant (tel qu'une action en justice) ;
- (b) au plus faible des montants de (i) et (ii), pour une relation née d'un accord contraignant :
 - (i) le montant à hauteur duquel le contrat contraignant est favorable ou défavorable, du point de vue de l'acquéreur, par rapport aux conditions des transactions de marché courantes pour des éléments identiques ou similaires. Un contrat contraignant défavorable l'est au regard des conditions courantes du marché. Il se s'agit pas nécessairement d'un contrat contraignant déficitaire dans lequel les coûts inévitables engagés pour satisfaire aux obligations du contrat sont supérieurs aux avantages économiques attendus aux termes de celui-ci,
 - (ii) le montant d'éventuelles clauses de règlement du contrat contraignant en faveur de la partie à laquelle le contrat est défavorable.

Si le montant (ii) est inférieur au montant (i), la différence est intégrée à la comptabilisation de l'acquisition.

Le montant de la perte ou du gain comptabilisé peut, en partie, dépendre de la comptabilisation antérieure par l'acquéreur d'un actif ou d'un passif correspondant. Le montant du gain ou de la perte peut donc différer du montant calculé selon les dispositions ci-dessus.

AG101. Une relation préexistante peut être un contrat contraignant que l'acquéreur comptabilise comme un droit recouvré. Que les termes du contrat contraignant soient favorables ou défavorables par rapport à la valeur des transactions courantes du marché pour des produits identiques ou similaires, l'acquéreur

comptabilisera, séparément de l'acquisition, le résultat (gain ou perte) consécutif au règlement effectif de ce contrat, évalué selon le paragraphe AG100.

Accords de paiements éventuels aux employés ou aux actionnaires vendeurs (voir paragraphe 110 (b))

AG102. C'est la nature des accords de paiements éventuels aux employés ou aux actionnaires vendeurs qui détermine si ces paiements constituent une contrepartie éventuelle lors d'une acquisition ou, au contraire, une transaction distincte. Comprendre les raisons d'une disposition relative à des paiements éventuels dans la convention d'acquisition, qui est à l'origine de l'accord et à quel moment il a été conclu peut s'avérer utile pour apprécier sa nature.

AG103. S'il n'apparaît pas clairement qu'un accord de paiements à des employés ou à des actionnaires vendeurs fait partie de l'échange contre l'activité acquise ou qu'il constitue une transaction distincte de l'acquisition, l'acquéreur doit prendre en compte les indicateurs suivants :

- (a) la poursuite de la relation d'emploi. Les modalités de la poursuite de la relation d'emploi par les actionnaires vendeurs qui deviennent des dirigeants principaux peuvent constituer un indicateur de la substance d'un accord de contrepartie éventuelle. Les termes régissant la poursuite de la relation d'emploi peuvent être prévus dans un contrat d'emploi, dans une convention d'acquisition ou dans tout autre document. Un accord de contrepartie éventuelle qui interrompt automatiquement les paiements, en cas de cessation d'emploi, constitue une rémunération pour les services fournis après le regroupement. Les accords dans lesquels les paiements éventuels ne sont pas affectés par la cessation d'emploi peuvent indiquer que ces paiements constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération ;
- (b) durée de la poursuite de la relation d'emploi. Une période d'emploi obligatoire qui coïncide avec la période des paiements éventuels ou qui est plus longue peut indiquer que les paiements éventuels constituent, dans les faits, une rémunération ;
- (c) niveau de rémunération. La rémunération du personnel - autre que les paiements éventuels - lorsqu'elle se situe à un niveau raisonnable par rapport à la rémunération des dirigeants principaux de l'entité regroupée indiquerait que les paiements conditionnels constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération ;
- (d) paiements supplémentaires aux employés. Le fait que des actionnaires vendeurs qui ne deviennent pas des employés reçoivent des paiements éventuels par action inférieurs à ceux des actionnaires vendeurs qui deviennent des employés de l'entité regroupée indiquerait que le

montant supplémentaire des paiements éventuels aux actionnaires vendeurs qui deviennent des employés constitue une rémunération ;

- (e) nombre d'actions détenues. Le nombre relatif d'actions détenues par les actionnaires vendeurs maintenus à leurs postes de dirigeants principaux constituerait un indicateur de la substance de l'accord de contrepartie éventuelle. Ainsi, le fait que les actionnaires vendeurs qui détenaient la quasi-totalité des actions de l'activité acquise conservent leurs postes de dirigeants principaux indiquerait qu'il s'agit, en réalité, d'un accord d'intéressement destiné à rémunérer les services postérieurs au regroupement. Inversement, les paiements éventuels constitueraient une contrepartie supplémentaire si les actionnaires vendeurs qui conservent leurs postes de dirigeants principaux ne détenaient qu'un petit nombre d'actions de l'activité acquise et que tous les actionnaires vendeurs recevaient le même montant de contrepartie éventuelle par action. Il y a lieu de tenir compte, également, des droits de propriété antérieurs à l'acquisition détenus par les parties liées aux actionnaires vendeurs maintenus à leurs postes de dirigeants principaux, tels que des membres de leurs familles ;
- (f) lien avec la valorisation. Les paiements éventuels constitueraient une contrepartie supplémentaire, si la contrepartie initiale transférée à la date d'acquisition est basée sur la limite inférieure de la fourchette de valorisation de l'activité acquise et que la formule de calcul du paiement éventuel, dépend de cette approche d'évaluation. Autrement, une formule de calcul du paiement éventuel qui concorde avec les accords d'intéressement antérieurs serait un indice que la substance de l'accord consiste à fournir une rémunération ;
- (g) formule de calcul de la contrepartie. La formule utilisée pour déterminer le paiement éventuel peut être utile pour évaluer la substance de l'accord. Ainsi, un paiement éventuel déterminé sur la base d'un multiple du résultat indiquerait que l'obligation constitue une contrepartie éventuelle, dans le cadre de l'acquisition, et que la formule vise à établir, ou à vérifier, la juste valeur de l'activité acquise. En revanche, un paiement éventuel qui est un pourcentage spécifié du résultat indiquerait que l'obligation envers les employés constitue un accord d'intéressement destiné à rémunérer les employés pour les services rendus ;
- (h) autres accords et questions. Les termes d'autres accords avec les actionnaires vendeurs (tels que les accords de non-concurrence, les contrats non entièrement exécutés, les contrats de conseil et les contrats de location immobilière), ainsi que le traitement au titre de l'impôt sur le résultat de paiements éventuels indiqueraient que les paiements éventuels sont attribuables à autre chose qu'une contrepartie en faveur de l'activité acquise. Ainsi, dans le cadre d'une acquisition, l'acquéreur

pourrait conclure un contrat de bail immobilier avec un actionnaire vendeur important. Si les paiements spécifiés dans le contrat de bail, au titre de la location, sont nettement inférieurs au prix du marché, tout ou partie des paiements éventuels au bailleur, (l'actionnaire vendeur) requis par un accord distinct des paiements éventuels, pourrait constituer, dans les faits, des paiements pour l'utilisation du bien loué que l'acquéreur devrait comptabiliser séparément dans ses états financiers après le regroupement. En revanche, si le contrat de location prévoit des paiements de location conformes aux conditions du marché pour le bien loué, l'accord de paiements éventuels à l'actionnaire vendeur constituerait une contrepartie éventuelle dans le cadre de l'acquisition.

Droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangés contre des droits détenus par les employés de l'activité acquise (voir le paragraphe 110 (b))

AG104. Un acquéreur peut échanger ses droits à un paiement fondé sur des actions contre des droits détenus par les employés de l'activité acquise. L'acquéreur doit comptabiliser les échanges d'options sur actions ou d'autres droits à un paiement fondé sur des actions, dans le cadre d'une acquisition, selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière de paiements fondés sur des actions.

AG105. Dans certaines situations, les droits de l'activité acquise expirent à la suite d'une acquisition. Si l'acquéreur remplace ces droits alors même qu'il n'est pas tenu de le faire, il doit comptabiliser les coûts éventuels en tant que coûts de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière de paiements fondés sur des actions. Le coût de ces droits ne sera pas inclus dans l'évaluation de la contrepartie transférée lors de l'acquisition.

Transactions conclues par l'activité acquises dont le paiement est fondé sur des actions, réglées en instruments de capitaux propres

AG106. L'activité acquise peut avoir conclu des transactions dont le paiement est fondé sur des actions qui ne sont pas encore réglées et que l'acquéreur ne souhaite pas échanger contre ses propres transactions dont le paiement est fondé sur des actions. Si les droits à paiement sont acquis, ces transactions de l'activité acquise font partie de la participation ne donnant pas le contrôle de l'activité acquise. Si les droits à paiement ne sont pas acquis, les transactions seront évaluées comme si la date d'acquisition était la date d'attribution de ces droits. Les transactions dont le paiement est fondé sur des actions sont évaluées selon la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière de paiements fondés sur des actions.

Évaluation et comptabilisation ultérieures (voir paragraphe 112)

AG107. D'autres normes IPSAS fournissent des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des actifs acquis et des passifs assumés ou encourus lors d'une acquisition. Ainsi :

- (a) IPSAS 31 prescrit la comptabilisation des immobilisations incorporelles identifiables acquises lors d'une acquisition. L'acquéreur évalue le goodwill au montant comptabilisé à la date d'acquisition, déduction faite des cumuls de pertes de valeur éventuelles. La norme IPSAS 26 prescrit la comptabilisation des pertes de valeur.
- (b) La norme IPSAS 35 fournit des indications sur la comptabilisation des modifications du pourcentage des titres de participation détenus par une entité contrôlante dans une entité contrôlée, après obtention du contrôle.

AG108. Un acquéreur doit se référer aux normes comptables internationales ou nationales applicables à l'évaluation et la comptabilisation ultérieures de contrats d'assurance, d'impôt sur le résultat et de paiements fondés sur des actions.

Évaluation ultérieure des transferts, des prêts assortis de conditions avantageuses et d'autres avantages similaires reçus par l'acquéreur ou l'activité acquise sur la base de critères susceptibles d'évoluer à la suite d'une acquisition (voir paragraphe 114)

AG109. L'acquéreur ou l'activité acquise peut recevoir un transfert de la part d'une tierce partie, sur la base de critères préalablement spécifiés, avant qu'une acquisition ne soit réalisée. Ainsi, un État peut accorder des subventions aux municipalités dont le revenu par habitant est inférieur à un certain seuil. L'acquisition par une municipalité d'une activité génératrice de trésorerie peut augmenter le revenu par habitant de la municipalité, de sorte qu'il dépasse le seuil en question. Cela pourrait amener le gouvernement à réviser le montant de sa subvention.

AG110. L'acquéreur ne doit pas comptabiliser les éventuelles révisions du montant de la subvention dans le cadre de l'acquisition mais comptabiliser les éventuelles révisions au moment où le subventionneur fait connaître ses intentions selon les autres normes IPSAS.

AG111. Des circonstances similaires peuvent survenir en ce qui concerne les prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages. L'acquéreur ne doit pas comptabiliser les éventuelles révisions du montant de la subvention dans le cadre de l'acquisition mais comptabiliser toute révision au moment où le subventionneur fait connaître ses volontés, selon les autres normes IPSAS.

Acquisitions survenues au cours d'une période de reporting

AG112. L'entité issue de l'acquisition répond aux besoins d'informations des destinataires de ses états financiers sur les activités acquises, antérieures à l'acquisition, en fournissant les informations décrites au paragraphe 120 (r).

AG113. Dans le but de satisfaire aux exigences d'une autorité de réglementation, il peut être nécessaire que l'acquéreur fournisse des informations complémentaires à celles requises par la présente Norme.

Dispositions transitoires pour les regroupements d'entités du secteur public n'impliquant que des entités mutuelles ou réalisés exclusivement par contrat (voir paragraphe 133).

AG114. Le paragraphe 126 prévoit que la présente Norme s'applique à titre prospectif aux regroupements d'entités du secteur public pour lesquels la date d'acquisition ou de rapprochement coïncide avec le début de la première période de reporting annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2019, ou lui est postérieure. Une application anticipée est autorisée.

AG115. Conséquences de l'obligation d'appliquer la présente Norme à titre prospectif aux regroupements d'entités du secteur public n'impliquant que des entités mutuelles ou réalisé exclusivement par contrat, si la date d'acquisition ou de rapprochement est antérieure à la mise en application de la présente norme :

- (a) sur la classification. Une entité doit continuer de classer les regroupements d'entités du secteur public antérieurs selon les méthodes comptables qu'elle appliquait pour de tels regroupements ;
- (b) sur le goodwill précédemment comptabilisé. Au début du premier exercice de mise en application de la présente Norme, la valeur comptable du goodwill consécutif à un regroupement antérieur d'entités du secteur public doit être celle de sa valeur comptable à cette date, suivant les méthodes comptables appliquées par l'entité jusqu'alors. Pour déterminer ce montant, l'entité doit éliminer la valeur comptable de tout amortissement cumulé du goodwill, ainsi que la réduction correspondante. Aucun autre ajustement ne doit être apporté à la valeur comptable du goodwill ;
- (c) sur le goodwill précédemment comptabilisé en déduction des capitaux propres. Les anciennes méthodes comptables de l'entité pouvaient avoir entraîné la comptabilisation du goodwill issu d'un précédent regroupement d'entités du secteur public en déduction des capitaux propres. Dans ce cas, l'entité ne doit pas comptabiliser le goodwill en tant qu'actif au début du premier exercice de mise en application de la présente Norme. En outre, aucune partie de ce goodwill ne doit être comptabilisée en résultat net lorsque l'entité cède la totalité ou une partie de l'activité à laquelle il est lié ou lorsqu'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est lié se déprécie ;

- (d) sur la comptabilisation ultérieure du goodwill. À compter du début du premier exercice de mise en application de la présente Norme, une entité doit cesser d'amortir le goodwill issu de précédents regroupements d'entités du secteur public et doit effectuer des tests de dépréciation du goodwill selon la norme IPSAS 26 ;
- (e) sur le « goodwill négatif » antérieurement comptabilisé. Une entité qui a comptabilisé un regroupement antérieur d'entités du secteur public en appliquant la méthode de l'acquisition peut avoir comptabilisé un produit différé correspondant à l'excédent de sa quote-part de la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'activité acquise par rapport au coût de cette quote-part (et parfois appelé goodwill négatif ou *badwill*). Dans ce cas, l'entité doit décomptabiliser la valeur comptable de ce produit différé au début du premier exercice de mise en d'application de la présente Norme, avec un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués à cette date.

Amendements d'autres IPSAS

Amendements d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers*

Le paragraphe 135 est amendé et le paragraphe 153J ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Notes

...

Informations à fournir sur les méthodes comptables

...

135. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. À titre d'exemple, on s'attend à ce que les entités du secteur public indiquent la méthode de comptabilisation des impôts, des dons et d'autres formes de produits sans contrepartie directe. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des ~~regroupements d'entités~~ regroupements d'entités du secteur public ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les participations ne donnant pas le contrôle sont indiquées.

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 153J. Le paragraphe 135 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*

Le paragraphe 22 est amendé et le paragraphe 38E ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Retraitement des états financiers

...

État de la situation financière

...

22. Pour déterminer si le montant retraité d'un élément non monétaire a subi une perte de valeur et doit être déprécié, l'entité applique les tests de dépréciation pertinents selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, ou les normes comptables internationales et/ou nationales traitant de la dépréciation du goodwill. Par exemple, les montants retraités d'immobilisations corporelles, de goodwill, de brevets et de marques sont ramenés à la valeur recouvrable ou le cas échéant à leur valeur de service recouvrable, et les montants retraités de stocks sont ramenés à la valeur nette de réalisation ou à leur coût de remplacement courant. Une entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence peut présenter ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. L'état de la situation financière et l'état de la performance financière d'une telle entité détenue sont retraités selon la présente Norme, afin de calculer la quote-part de l'investisseur dans l'actif net/situation nette et le résultat. Lorsque les états financiers retraités de l'entreprise détenue sont exprimés dans une monnaie étrangère, ils sont convertis au taux de clôture.

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 38E. Le paragraphe 22 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 14, Événements postérieurs à la date de clôture

Le paragraphe 31 est amendé et le paragraphe 32E ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Information à fournir

...

Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

...

31. Constituent par exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir :
- (a) une diminution d'une ampleur inhabituelle de la valeur du bien immobilier comptabilisé à sa juste valeur, si cette diminution ne se rapporte pas à l'état du bien à la date de clôture mais reflète des circonstances intervenues depuis la date de clôture ;
 - (b) l'entité décide, après la date de clôture, de fournir/distribuer à l'avenir des prestations supplémentaires importantes, directement ou indirectement, aux participants à des programmes de services publics qu'elle exploite et que ces prestations supplémentaires ont un impact majeur sur l'entité ;
 - (c) un regroupement d'entités du secteur public majeur (IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, impose dans en pareils cas, la communication d'informations spécifiques), ~~une acquisition ou~~ la sortie d'une entité contrôlée majeure ou l'externalisation de la totalité ou de la quasi-totalité des activités alors exercées par une entité, après la date de clôture ;

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 32E. Le paragraphe 31 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 16, *Immeubles de placement*

Les paragraphes 87 et 90 sont amendés et les paragraphes 18A et 101E ajoutés comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Définitions

...

Immeubles de placement

...

18A. Il faut également exercer un jugement pour déterminer si l'acquisition d'un immeuble de placement correspond à l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs ou à un regroupement d'entités du secteur public qui relève du champ d'application d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

Il convient de se reporter à IPSAS 40 pour déterminer s'il s'agit d'un regroupement d'entités du secteur public. Les arguments des paragraphes 9 à 18 de la présente Norme servent à déterminer si un bien immobilier est un immeuble occupé par son propriétaire ou un immeuble de placement, et non à déterminer si l'acquisition d'un bien immobilier constitue un regroupement d'entités du secteur public selon la définition visée dans IPSAS 40. Pour déterminer si une transaction spécifique correspond à un regroupement d'entités du secteur public selon la définition de ce terme visée dans IPSAS 40 et inclut un immeuble de placement selon la définition visée dans la présente Norme, il est nécessaire de procéder à l'application distincte des deux normes.

...

Informations à fournir

Modèle de la juste valeur et modèle du coût

...

Modèle de la juste valeur

87. Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 42 à 64 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les informations suivantes :

- (a) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées dans la valeur comptable d'un actif ;
- (b) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entités du secteur public ;

...

Modèle du coût

90. Outre les informations imposées par le paragraphe 86, une entité appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 65 doit indiquer :

- (a) les modes d'amortissement utilisés ;

...

- (d) le rapprochement entre la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant :
- (i) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées en tant qu'actif ;
 - (ii) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de ~~regroupement d'entités~~ regroupements d'entités du secteur public ;
 - (iii) les sorties ;

...

Date d'entrée en vigueur

...

101E. Le paragraphe 18A a été ajouté et les paragraphes 87 et 90 sont amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*

Les paragraphes 60 et 88 sont amendés et le paragraphe 107M est ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Amortissements

...

60. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, dans la plupart des cas, elle serait tenue de déprécier séparément la chaussée, les fondations, les bordures et les caniveaux, les trottoirs, les ponts et l'éclairage au sein d'un système routier. De même, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement. De même, si une entité acquiert une immobilisation corporelle dans le cadre d'un contrat de location simple dans lequel elle apparaît en tant que bailleur, il peut s'avérer approprié d'amortir séparément les montants reflétés dans le coût de cet élément qui sont attribuables à des termes du contrat de location simple favorables ou défavorables par rapport aux conditions de marché.

88. Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles comptabilisée dans les états financiers :

(a) les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;

...

(e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :

(i) les entrées ;

(ii) les cessions ;

(iii) les acquisitions par voie de ~~regroupements d'entités~~ regroupements d'entités du secteur public ;

...

Date d'entrée en vigueur

...

107M. Les paragraphes 60 et 88 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 18, *Information sectorielle*

Les paragraphes 34 et 37 sont amendés et le paragraphe est 76E est ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels, passifs sectoriels et des méthodes comptables

...

Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels

...

34. Les états financiers consolidés d'un État ou d'une autre entité peuvent comprendre des entités activités acquises à l'occasion de ~~l'acquisition d'une entité~~ d'un regroupement d'entités du secteur public donnant lieu à la comptabilisa-

tion d'un goodwill acquis (pour des commentaires sur la comptabilisation de l'acquisition d'une entité activité, voir IFRS 3, *Regroupements d'entreprises* IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*). Dans ce cas, les actifs sectoriels incluent le goodwill directement attribuable à un secteur ou qui peut lui être raisonnablement affecté et les charges sectorielles incluent l'amortissement la perte de valeur du goodwill correspondant.

...

37. ~~Les normes comptables nationales ou internationales IPSAS 40 peuvent imposer d'ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs identifiables d'une entité activité acquise lors d'une acquisition (voir par exemple IFRS 3). L'évaluation des actifs et des passifs sectoriels tient compte des ajustements effectués sur les valeurs nettes comptables des actifs et passifs sectoriels identifiables d'une entité activité acquise dans le cadre d'une regroupement d'entités acquisition comptabilisé comme une acquisition même si ces ajustements sont comptabilisés uniquement dans les états financiers consolidés et s'ils ne sont enregistrés ni dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, ni dans ceux de l'entité contrôlée. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition, selon le modèle de la réévaluation énoncé dans IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, les évaluations des actifs sectoriels reflètent ces réévaluations.~~

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 76E. Les paragraphes 34 et 37 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Les paragraphes 4A et 111F ont été ajoutés. Le nouveau texte est souligné.

Champ d'application

...

- 4A. La présente Norme ne s'applique pas à la contrepartie éventuelle d'un acquéreur dans un regroupement d'entités du secteur public qui entre dans le champ d'application d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

...

Date d'entrée en vigueur

...

111F. Le paragraphe 4A a été ajouté par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 21, Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie

Le paragraphe 14 est amendé et les paragraphes 20A et 82G sont ajoutés comme suit. Le nouveau texte est souligné le texte supprimé est barré.

Définitions

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

...

Les actifs générateurs de trésorerie sont des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale. Pour les besoins de la dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie.

...

Actifs générateurs de trésorerie

...

20A. Pour les besoins du calcul de sa dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie. Le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs, et est évalué pour les besoins de sa dépréciation dans le cadre d'un groupe d'actifs. La présente Norme traite de l'évaluation d'actifs individuels. On ne comptabilise de goodwill que lorsqu'il donne lieu à des rentrées de trésorerie ou à des réductions de sorties nettes de trésorerie d'un acquéreur. Aucun goodwill n'est comptabilisé au titre d'un potentiel de service qui ne donne pas lieu à des flux de trésorerie correspondants. La valeur de service recouvrable utilisée pour évaluer la dépréciation dans la présente Norme inclut un potentiel de service. Par conséquent, une entité applique IPSAS 26 plutôt que la présente Norme pour déterminer s'il y a lieu de déprécier un goodwill.

...

Date d'entrée en vigueur

...

82G. **Le paragraphe 14 est amendé et le paragraphe 20A ajouté par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017.**

Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 21, mais n'en fait pas partie intégrante.

...

Actifs générateurs de trésorerie

...

BC5A. IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, a été publiée en janvier 2017. IPSAS 40 contient des dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, l'IPSASB a pris en compte les conditions de la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a relevé que le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs et que sa dépréciation doit donc être évaluée dans le cadre d'un groupe d'actifs. Le goodwill ne peut être évalué que par référence à des flux de trésorerie, qu'il s'agisse de rentrées de trésorerie positives ou de réductions de sorties nettes de trésorerie. L'IPSASB a également noté qu'IPSAS 21 traite uniquement de la dépréciation d'actifs pris individuellement et évalue leur dépréciation par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif. L'IPSASB a donc conclu qu'il ne serait pas approprié d'appliquer IPSAS 21 à la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a conclu que pour les besoins de sa dépréciation, le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie, que l'activité à laquelle il se rapporte soit, ou non, une activité génératrice de trésorerie. L'IPSASB a convenu d'ajouter des indications supplémentaires à IPSAS 21 et à IPSAS 26, en précisant que le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation.

Amendements d'IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)

Les paragraphes 1, 2 et 6 sont amendés et le paragraphe 124E est ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de préciser les règles relatives à l'information financière au titre des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite pas des opérations sans contrepartie directe qui donnent lieu à un regroupement d'entités regroupement d'entités du secteur public. La Norme traite des éléments devant être pris en

compte lors de la comptabilisation et de l'évaluation de produits générés par des opérations sans contrepartie directe, y compris l'identification d'apports des contributeurs.

Champ d'application

1. Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme dans la comptabilisation des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne s'applique pas à un **regroupement d'entités regroupement d'entités du secteur public** qui est une opération sans contrepartie directe.

...

6. Les États peuvent réorganiser le secteur public, fusionner des entités du secteur public et scinder d'autres entités en deux ou plusieurs entités distinctes. Un regroupement d'entités regroupement d'entités du secteur public se produit lorsque deux ou plusieurs entités présentant les états financiers activités sont regroupées pour former une seule entité qui présente les états financiers. Ces restructurations n'impliquent pas d'ordinaire l'acquisition d'une activité ou entité par une autre, mais peuvent aboutir à l'acquisition par une nouvelle entité ou une entité existante de tous les actifs et passifs d'une autre activité ou entité. L'IPSASB n'a pas traité des regroupements d'entités et les a exclus du champ d'application de la présente Norme. Par conséquent, la présente Norme ne spécifie pas si un regroupement d'entités, qui est une opération sans contrepartie directe, générera ou non des produits. Les regroupements d'entités du secteur public doivent être comptabilisés selon la norme IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public.

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 124E. Les paragraphes 1, 2 et 6 ont été amendés par IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 23, mais n'en fait pas partie intégrante.

...

Regroupements d'entités du secteur public

BC8. Lors de sa publication, la présente Norme ne spécifiait pas si des regroupements d'entités résultant d'opérations sans contrepartie directe généreront ou non des produits. Cela tenait tient au fait que l'IPSASB n'avait pas examiné la présentation des états financiers de regroupements d'entités dans le secteur public, y compris l'applicabilité de la Norme internationale d'information financière IFRS 3, *Regroupements d'entreprises* aux entités du secteur public.

BC8A. Ultérieurement, l'IPSASB a publié IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*. IPSAS 40 spécifie la comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public, notamment le traitement de tous les profits ou les pertes. Les regroupements d'entités du secteur sont donc exclus du champ d'application de la présente Norme.

Amendements d'IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie

Les paragraphes 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98 à 100, 102, 103, 106 à 108, 110, 111, 120, 122 et 123 à 125, ainsi que les titres des paragraphes 71 et 76 sont amendés comme suit. Les paragraphes 18A, 20A, 90A à 90O, 97A à 97H, 111A, 111B, 122A et 126I, ainsi que les titres après les paragraphes 90, 97 et 111 sont ajoutés comme suit. Les paragraphes 7 et 96 sont supprimés. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

2. Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation de la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie, sauf dans les cas suivants :

...

(i) le goodwill ;

...

7. — La présente Norme exclut le goodwill de son champ d'application. Les entités appliquent les dispositions de la norme internationale ou nationale pertinente traitant de la dépréciation du goodwill, de l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et des tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill.

...

Définitions

...

Actifs générateurs de trésorerie

...

18A. Pour les besoins du calcul de sa dépréciation, le goodwill est considéré comme un actif générateur de trésorerie. Le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs, et est évalué pour les besoins de sa dépréciation dans le cadre d'un groupe d'actifs. IPSAS 21 traite de l'évaluation d'actifs individuels. On ne comptabilise de goodwill que lorsqu'il donne lieu à des rentrées de trésorerie ou à des réductions de sorties nettes de trésorerie d'un acquéreur. Aucun goodwill n'est comptabilisé au titre d'un potentiel de service qui ne donne pas lieu à des flux de trésorerie correspondants. La valeur de service recouvrable utilisée pour évaluer la dépréciation dans IPSAS 21 inclut un potentiel de service. Par conséquent, une entité applique la présente Norme pour déterminer s'il y a lieu de déprécier un goodwill.

...

Identification d'un actif qui a pu se déprécier

20A. Les paragraphes 21 à 30 décrivent à quel moment déterminer la valeur recouvrable. Ces dispositions emploient l'expression « un actif », mais l'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Le reste de la présente Norme est structuré comme suit :

- (a) Les paragraphes 31 à 70 énoncent les dispositions relatives à l'évaluation de la valeur recouvrable. Bien que l'expression « un actif » y soit également utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
- (b) Les paragraphes 71 à 97 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'un actif pris individuellement autre qu'un goodwill sont traitées aux paragraphes 71 à 75. Les paragraphes 76 à 97 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et du goodwill.
- (c) Les paragraphes 98 à 105 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Une nouvelle fois, bien que l'expression « un actif » y soit utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 106 à 109 pour un actif pris indivi-

duellement, aux paragraphes 110 et 111 pour une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 111A et 111B pour un goodwill.

- (d) Les paragraphes 112 et 113 énoncent les dispositions relatives à la requalification d'un actif générateur de trésorerie en actif non générateur de trésorerie ou l'inverse.
- (e) Les paragraphes 114 à 122A précisent les informations à fournir sur les pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur pour les actifs et les unités génératrices de trésorerie. Les paragraphes 123 à 125 précisent les informations supplémentaires à fournir pour les unités génératrices de trésorerie auxquelles est affecté un goodwill ou comprenant des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée aux fins de la réalisation des tests de dépréciation.

...

23. **Qu'il y ait un indice de dépréciation ou non, une entité doit aussi :**

- (a) **Effectuer un test de dépréciation annuel des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée et des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées, en comparant leur valeur comptable à leur valeur recouvrable. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'une période comptable, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année. Différentes immobilisations incorporelles peuvent être soumises à des tests de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si de telles immobilisations incorporelles ont été comptabilisées pour la première fois pendant la période comptable en cours, elles doivent être soumises à un test de dépréciation avant la fin de cette période.**
- (b) **Effectuer un test de dépréciation annuel du goodwill acquis lors d'une acquisition selon les dispositions des paragraphes 90A à 90O.**

Comptabilisation et évaluation de la perte de valeur d'un actif pris individuellement

- 71. Les paragraphes 72 à 75 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur pour un actif pris individuellement autre qu'un goodwill. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie et du goodwill sont traitées aux paragraphes 76 à 97H.

...

Unités génératrices de trésorerie et goodwill

- 76. Les paragraphes 77 à 97H énoncent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, ainsi qu'à

la détermination de la valeur comptable et à la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et d'un goodwill.

...

Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie

...

88. Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, ou sont utilisés pour générer le flux pertinent d'entrées de trésorerie. S'il en était autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable alors qu'en fait une perte de valeur s'est produite. L'Arbre de décision illustratif permet d'illustrer, sous forme d'organigramme, le traitement d'actifs pris individuellement regroupés dans une unité génératrice de trésorerie. Dans certains cas, bien que certains actifs contribuent aux futurs flux de trésorerie estimés d'une unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent pas être affectés à l'unité génératrice de trésorerie de manière raisonnable et cohérente. Cela pourrait être le cas d'un goodwill. Les paragraphes 90A à 90O expliquent comment traiter ces actifs lors du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.

...

Goodwill

Affectation de goodwill aux unités génératrices de trésorerie

90A. Pour réaliser les tests de dépréciation, le goodwill acquis lors d'une acquisition doit, à compter de la date d'acquisition, être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie, ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie, de l'acquéreur, qui doit bénéficier des synergies du regroupement, que d'autres actifs ou passifs de l'activité acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Lorsqu'un goodwill est acquis lors de l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie qui donne lieu à une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur, l'acquéreur doit être considéré comme étant l'unité génératrice de trésorerie. Sauf lorsque le goodwill se rapporte à l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie, chaque unité ou groupe d'unités à laquelle (auquel) le goodwill est ainsi affecté doit :

- (a) **représenter, au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne ; et**
- (b) **ne doit pas être plus grand qu'un secteur opérationnel selon la définition visée au paragraphe 9 d'IPSAS 18, Information sectorielle.**

90B. Le goodwill comptabilisé lors d'une acquisition est un actif représentant les avantages économiques futurs découlant d'autres actifs acquis lors d'une

acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie, ni de réductions de sorties nettes de trésorerie, indépendamment d'autres actifs ou groupes d'actifs, et contribue souvent aux flux de trésorerie de plusieurs unités génératrices de trésorerie. Il n'est parfois pas possible d'affecter le goodwill sur une base non-arbitraire à des unités génératrices de trésorerie prises individuellement, mais uniquement à des groupes d'unités génératrices de trésorerie. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles se rapporte le goodwill, mais auxquelles il ne peut être affecté. Les références des paragraphes 90D à 90O et 97A à 97H à une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant également à un groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel est affecté un goodwill. Lorsque le goodwill est acquis lors de l'acquisition d'une activité non génératrice de trésorerie qui entraîne une réduction des sorties nettes de trésorerie de l'acquéreur, les références des paragraphes 90D à 90O et 97A à 97H à une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant également à l'acquéreur.

- 90C. L'application des dispositions du paragraphe 90A conduit à effectuer un test de dépréciation du goodwill à un niveau qui reflète la façon dont une entité gère ses activités et auquel le goodwill serait naturellement associé. Par conséquent, il n'est en général pas nécessaire de développer des systèmes d'informations supplémentaires.
- 90D. Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill est affecté pour les besoins des tests de dépréciation peut ne pas coïncider avec le niveau auquel le goodwill est affecté selon IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, aux fins d'évaluer les profits et les pertes en monnaies étrangères. Par exemple, si une entité est tenue par IPSAS 4 d'affecter un goodwill à des niveaux relativement bas pour évaluer les profits et les pertes en monnaies étrangères, elle n'est pas pour autant tenue de tester la dépréciation du goodwill à ce même niveau à moins qu'elle ne suive également le goodwill à ce niveau pour ses besoins de gestion interne.
- 90E. **Si l'affectation initiale du goodwill acquis lors d'une acquisition ne peut pas être achevée avant la fin de l'exercice au cours duquel l'acquisition est effective, l'affectation initiale doit être achevée avant la fin du premier exercice commençant après la date d'acquisition.**
- 90F. Selon IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, si la comptabilisation initiale d'une acquisition ne peut être déterminée que provisoirement au plus tard à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement est effectif, l'acquéreur :

- (a) comptabilise l'acquisition à l'aide de ces valeurs provisoires ; et
- (b) comptabilise tous les ajustements apportés à ces valeurs provisoires comme le résultat de l'achèvement de la comptabilisation initiale au cours de la période d'évaluation, laquelle ne doit pas dépasser douze mois à compter de la date d'acquisition.

En pareils cas, il pourrait également ne pas être possible d'achever l'affectation initiale du goodwill comptabilisé lors de l'acquisition avant la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement est effectif. Lorsque tel est le cas, l'entité fournit les informations requises au paragraphe 122A.

90G. Si un goodwill a été affecté à une unité génératrice et que l'entité cède une activité au sein de cette unité, le goodwill associé à l'activité cédée doit être :

- (a) **inclus dans la valeur comptable de l'activité lors de la détermination du profit ou de la perte sur la cession ; et**
- (b) **évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité cédée et de la quote-part de l'unité génératrice de trésorerie conservée, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète de façon plus satisfaisante le goodwill associé à l'activité cédée.**

90H. Si une entité réorganise la structure de son information financière d'une façon qui modifie la composition d'une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles un goodwill a été affecté, le goodwill doit être réaffecté aux unités concernées. Cette réaffectation sera exécutée en utilisant une approche fondée sur la valeur relative, similaire à celle employée lorsqu'une entité cède une activité au sein d'une unité génératrice de trésorerie, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète de façon plus satisfaisante le goodwill associé aux unités à l'issue de leur réorganisation.

Tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill

90I. Lorsque, selon la description visée au paragraphe 90B, un goodwill se rapporte à une unité génératrice de trésorerie mais n'a pas été affecté à cette unité, la dépréciation de cette unité doit être testée chaque fois qu'il existe un indice d'une éventuelle perte de valeur de l'unité, en comparant la valeur comptable de l'unité, en excluant le goodwill, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon les dispositions du paragraphe 91.

90J. Si une unité génératrice de trésorerie décrite au paragraphe 90I intègre, dans sa valeur comptable, une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ou qui n'est pas encore prête à être utilisée et qu'un test de dépréciation de cette immobilisation ne peut être effectué que dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie, le paragraphe 23 impose que la dépréciation de l'unité soit, elle aussi, testée tous les ans.

90K. Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté doit être soumise à un test de dépréciation tous les ans ainsi que toutes les fois qu'il existe un indice d'une éventuelle dépréciation de l'unité, en comparant la valeur comptable de l'unité, goodwill compris, à sa valeur recouvrable. Si la valeur recouvrable de l'unité excède sa valeur comptable, l'unité et le goodwill qui lui est affecté doivent être considérés comme ne s'étant pas dépréciés. Si la valeur comptable de l'unité excède sa valeur recouvrable, l'entité doit comptabiliser la perte de valeur selon les dispositions du paragraphe 91.

Échéancier des tests de dépréciation

90L. Le test de dépréciation annuel d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être effectué à tout moment pendant un exercice, à condition que le test soit effectué au même moment tous les ans. Diverses unités génératrices de trésorerie peuvent être soumises à un test de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une partie ou la totalité du goodwill affecté à une unité génératrice de trésorerie était acquis lors d'une acquisition lors de l'exercice courant, la dépréciation de cette unité doit être testée avant la fin de cet exercice.

90M. Si les actifs composant l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté sont soumis à un test de dépréciation au même moment que l'unité comprenant le goodwill, leur dépréciation sera testée avant celle de l'unité comprenant le goodwill. De même, si les unités génératrices de trésorerie constituant un groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill a été affecté sont soumises à un test de dépréciation au même moment que le groupe d'unités comprenant le goodwill, la dépréciation des unités prises individuellement sera testée avant celle du groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant le goodwill.

90N. Au moment du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté, il peut exister un indice de dépréciation d'un actif au sein de l'unité comprenant le goodwill. En pareils cas, l'entité commence par réaliser un test de dépréciation de cet actif et comptabilise une éventuelle perte de valeur relative à cet actif avant de tester la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie comprenant le goodwill. De même, il peut exister un indice de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie au sein d'un groupe d'unités comprenant le goodwill. En pareils cas, l'entité commence par réaliser un test de dépréciation de cette unité génératrice de trésorerie et comptabilise une éventuelle perte de valeur relative à cette unité avant de tester la dépréciation du groupe d'unités auquel le goodwill est affecté.

90O. Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle

un goodwill a été affecté peut être utilisé lors du test de dépréciation de cette unité pendant la période courante, à condition que tous les critères suivants soient satisfaits :

- (a) **les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable ;**
- (b) **le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité ; et**
- (c) **sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination de la valeur recouvrable courante soit inférieure à la valeur comptable courante de l'unité.**

Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

91. Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie (le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill a été affecté) si, et seulement si, la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est inférieure à la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités). La perte de valeur doit être répartie pour réduire la valeur comptable des actifs générateurs de trésorerie de l'unité (du groupe d'unités) dans l'ordre suivant :

- (a) **D'abord, en réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (du groupe d'unités) ; et**
- (b) **Ensuite, aux autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif composant l'unité.**

Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme des pertes de valeurs d'actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 73.

92. Pour répartir une perte de valeur selon le paragraphe 91, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif en dessous du plus élevé de :

- (c) **sa juste valeur diminuée des coûts de vente (si on peut la déterminer) ;**
- (d) **sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer) ; et**
- (e) **zéro.**

Le montant de la perte de valeur qui, sinon, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité (du groupe d'unités).

...

96. Lorsque le potentiel de service d'un actif contribue à une ou à plusieurs activités génératrices de trésorerie et non à des activités non génératrices de trésorerie, les entités se reportent à la norme comptable internationale ou nationale pertinente en la matière.

...

Tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill et des participations ne donnant pas le contrôle

97A. Selon IPSAS 40, l'acquéreur évalue et comptabilise le goodwill à compter de la date d'acquisition comme l'excédent de (a) sur (b) selon la description suivante :

(a) La somme de :

- (i) la contrepartie transférée évaluée selon IPSAS 40, qui exige généralement la juste valeur à la date d'acquisition ;
- (ii) le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'activité acquise évaluée selon IPSAS 40 ; et
- (iii) dans le cas d'une acquisition par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la part de capitaux propres précédemment détenue par l'acquéreur dans l'activité acquise.

(b) Le solde net des montants à la date d'acquisition d'actifs acquis et de passifs repris identifiables évalués selon IPSAS 40.

Affectation du goodwill

97B. Le paragraphe 90A de la présente Norme prévoit que le goodwill acquis lors d'une acquisition soit affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur, ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur, qui doit bénéficier des synergies du regroupement, que d'autres actifs ou passifs de l'activité acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Il est possible que certaines synergies découlant d'une acquisition soient affectées à une unité génératrice de trésorerie dans laquelle la participation ne donnant pas le contrôle ne détient pas d'intérêt.

Tests de dépréciation

97C. Un test de dépréciation implique de comparer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à sa valeur comptable.

97D. Si une entité évalue des participations ne donnant pas le contrôle comme son pourcentage de participation dans les actifs nets identifiables d'une entité contrôlée à la date d'acquisition, plutôt qu'à la juste valeur, le goodwill attribuable aux participations ne donnant pas le contrôle est inclus dans la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie associée, mais n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante.

Par conséquent, une entité doit majorer la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité afin d'y intégrer le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle. Cette valeur comptable ajustée est alors comparée à la valeur recouvrable de l'unité afin de déterminer une éventuelle dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie.

Affectation d'une perte de valeur

97E. Le paragraphe 91 prévoit que toute perte de valeur identifiée soit d'abord imputée en réduction de la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité, puis aux autres actifs de l'unité au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif composant l'unité.

97F. Si une entité contrôlée, ou une partie d'une entité contrôlée, détenant une participation ne donnant pas le contrôle est elle-même une unité génératrice de trésorerie, la perte de valeur est répartie entre l'entité contrôlante et la participation ne donnant pas la contrôle sur la même base que celle servant à la répartition du résultat.

97G. Si une entité contrôlée, ou une partie d'une entité contrôlée, qui détient une participation ne donnant pas le contrôle fait partie d'une unité génératrice de trésorerie plus importante, les pertes de valeur du goodwill sont réparties entre les parties de l'unité génératrice de trésorerie qui détiennent une participation ne donnant pas le contrôle et les parties qui n'en détiennent pas. Les pertes de valeur doivent être affectées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie sur la base :

(a) Dans la mesure où la dépréciation se rapporte au goodwill de l'unité génératrice de trésorerie, des valeurs comptables relatives du goodwill des parties avant la dépréciation ; et

(b) Dans la mesure où la dépréciation se rapporte aux actifs identifiables de l'unité génératrice de trésorerie, des valeurs comptables relatives des actifs nets identifiables des parties avant la dépréciation. Toute dépréciation de la sorte est affectée aux actifs des parties de chaque unité au prorata, sur la base de la valeur comptable de chaque actif de la partie concernée.

Dans les parties détenant une participation ne donnant pas le contrôle, la perte de valeur est répartie entre l'entité contrôlante et la participation ne donnant pas le contrôle sur la même base que celle utilisée pour la répartition du résultat.

97H. Si une perte de valeur attribuable à une participation ne donnant pas le contrôle se rapporte à un goodwill qui n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité contrôlante (voir paragraphe 97D), cette dépréciation n'est pas comptabilisée comme une perte de valeur du goodwill. En pareils cas, seule la perte de valeur se rapportant au goodwill qui est affecté à l'entité contrôlante est comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill.

Reprise d'une perte de valeur

98. Les paragraphes 99 à 105 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Bien que l'expression « un actif » y soit utilisée, ces dispositions s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 106 à 109 ~~et~~ pour un actif pris individuellement, aux paragraphes 110 et 111 pour une unité **génératrice** de trésorerie et aux paragraphes 111A et 111B pour un goodwill.

99. **Une entité doit déterminer, à chaque date de reporting, s'il existe un indice qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.**

100. **Pour déterminer s'il existe un quelconque indice qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants :**

...

102. S'il existe un indice qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, cela peut indiquer (a) qu'il faudrait examiner et ajuster la durée d'utilité restant à courir, (b) le mode d'amortissement ou (c) la valeur résiduelle selon la norme applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur de l'actif n'est reprise.

103. **Une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, exception faite des dispositions décrites au paragraphe 106. Cette augmentation constitue une reprise de perte de valeur.**

...

Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement

106. **La valeur comptable d'un actif autre qu'un goodwill augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la**

valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

107. Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif autre qu'un goodwill au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entité applique la norme applicable à cet actif.

108. **Une reprise de perte de valeur d'un actif autre qu'un goodwill doit être immédiatement comptabilisée en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation d'IPSAS 17 et d'IPSAS 31). Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre norme.**

...

Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

110. La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être répartie entre les actifs de l'unité, à l'exception du goodwill, au prorata des valeurs comptables de ces actifs. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 108. Aucune affectation du montant de la reprise à un actif non générateur de trésorerie contribuant un potentiel de service à une unité génératrice de trésorerie n'est admise.

111. Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 110, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible :

- (a) de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer) ; et
- (b) de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.

Le montant de la reprise de la perte de valeur qui, sinon, aurait été affectée à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité, à l'exception du goodwill.

Reprise d'une perte de valeur d'un goodwill

111A. **Une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill n'est pas reprise au cours d'un exercice ultérieur.**

111B. IPSAS 31 interdit la comptabilisation d'un goodwill généré en interne. Il est probable qu'une augmentation de la valeur recouvrable d'un goodwill

au cours des exercices suivant la comptabilisation d'une perte de valeur concernant ce goodwill soit considérée comme une augmentation du goodwill généré en interne, et non comme une reprise de perte de valeur comptabilisée pour le goodwill acquis.

...

Informations à fournir

...

120. Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de la période concernant un actif générateur de trésorerie (goodwill compris) ou une unité génératrice de trésorerie :

(a) les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur ;

...

(e) si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est sa juste valeur diminuée des coûts de vente ou sa valeur d'utilité ;

...

122. Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs pendant la période. Toutefois, le paragraphe 123 impose à une entité de fournir des informations sur les estimations utilisées pour évaluer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie lorsqu'un goodwill ou une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée est inclus dans la valeur comptable de cette unité.

122A. Si, selon les dispositions du paragraphe 90E, une partie du goodwill acquis lors d'une acquisition au cours de la période n'a pas été affectée à une unité génératrice de trésorerie (ou à un groupe d'unités) à la fin de la période de reporting, la valeur du goodwill non affecté doit être indiquée ainsi que les raisons pour lesquelles ce montant demeure non affecté.

Informations à fournir sur les estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie comprenant des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

123. Une entité doit fournir les informations imposées par les paragraphes a) à e) f) pour chaque unité génératrice de trésorerie (groupe d'unités) pour laquelle (lequel) la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, affecté(es) à cette

unité (ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité :

(a) la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité (au groupe d'unités) ;

(a)(b) la valeur comptable des immobilisations corporelles à durée d'utilité indéterminée, affectées à l'unité (au groupe d'unités) ;

(b)(c) la base sur laquelle la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) a été déterminée (soit la valeur d'utilité ou la juste valeur diminuée des coûts de vente) ;

(c)(d) lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est basée sur la valeur d'utilité :

- (i) une description de chacune des hypothèses clés sur lesquelles la direction a fondé ses projections des flux de trésorerie pour la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible,**
- (ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeurs affectées à chaque hypothèse clé, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes,**
- (iii) la période sur laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie sur la base des budgets financiers / prévisions financières approuvés par la direction et, lorsqu'une période supérieure à cinq ans est utilisée pour une unité génératrice de trésorerie (un groupe d'unités), une explication de la justification de ce choix d'une période plus longue,**
- (iv) le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents, et la justification de ce taux de croissance lorsqu'il est supérieur au taux de croissance moyen à long terme concernant les produits, les secteurs d'activité, ou le ou les pays dans lesquels l'entité exerce ses activités, ou concernant le marché auquel l'unité (le groupe d'unités) est dévolu,**
- (v) le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie ;**

(d)(e) lorsque la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente, la méthode utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente n'est pas déterminée en utilisant un prix de marché observable pour l'unité (le groupe d'unités), les informations suivantes doivent également être fournies :

- (i) une description de chaque hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de vente. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible,
- (ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la ou les valeurs affectées à chaque hypothèse clé, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.

Lorsque la juste valeur diminuée des coûts de la vente est déterminée en utilisant des projections actualisées de flux de trésorerie, les informations suivantes doivent également être fournies :

- (iii) la période sur laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie,
- (iv) le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie,
- (v) le ou les taux d'actualisation appliqués aux projections de flux de trésorerie ;

(e)(f) lorsqu'un changement raisonnablement possible d'une hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) ferait en sorte que la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur recouvrable :

- (i) le montant de l'excédent de la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) sur sa valeur comptable,
- (ii) la valeur attribuée à l'hypothèse clé,
- (iii) le montant du changement à apporter à la ou aux valeurs attribuées aux hypothèses clés, après la prise en compte de tous les effets résultant de ce changement sur les autres

variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) soit égale à sa valeur comptable.

124. Lorsque une partie ou la totalité de la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée est répartie entre de multiples unités génératrices de trésorerie (groupes d'unités) et si la valeur ainsi affectée à chaque unité (groupe d'unités) n'est pas importante par rapport à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité, ce fait doit être indiqué, ainsi que la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée répartie entre ces unités (groupes d'unités). De plus, si (a) les valeurs recouvrables de l'une de ces unités (groupes d'unités) sont fondées sur la ou les mêmes hypothèses clés et si (b) la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée qui leur est affectée est importante par rapport à la valeur comptable totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité, ce fait doit être indiqué, ainsi que :
- (a) la valeur comptable totale du goodwill affecté à ces unités (groupes d'unités) ;
 - (a)(b) la valeur comptable totale des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectées à ces unités (groupes d'unités) ;
 - (b)(c) une description de la ou des hypothèses clés ;
 - (c)(d) une description de l'approche de la direction pour déterminer la ou les valeurs attribuées aux hypothèses clés, si ces valeurs reflètent l'expérience passée ou, si cela est approprié, si elles concordent avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes ;
 - (d)(e) lorsqu'un changement raisonnablement possible d'une ou des hypothèses clés ferait en sorte que le total de la valeur comptable des unités (groupes d'unités) excède le total de leur valeur recouvrable :
 - (i) le montant de l'excédent du total de la valeur recouvrable des unités (groupes d'unités) sur le total de leur valeur comptable,
 - (ii) la ou les valeurs attribuées aux hypothèses clés,

- (iii) **le montant du changement à apporter à la ou aux valeurs attribuées aux hypothèses clés, après avoir incorporé tous les effets résultant du changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que le total des valeurs recouvrables des unités (groupes d'unités) soit égal au total de leurs valeurs comptables.**

125. Le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) effectué lors d'une période antérieure peut, selon le paragraphe 37 ou 90O, être reporté et utilisé dans le test de dépréciation de cette unité (ce groupe d'unités) au cours de la période en cours, à condition qu'il soit satisfait aux critères stipulés. Lorsque tel est le cas, les informations concernant cette unité (ce groupe d'unités) qui seront incluses dans les informations à fournir imposées par les paragraphes 123 et 124 concernent le calcul reporté de la valeur recouvrable.

Date d'entrée en vigueur

...

126I. **Les paragraphes 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98 à 100, 102, 103, 106 à 108, 110, 111, 120, 122 et 123 à 125 ont été amendés comme suit. Les paragraphes 18A, 20A, 90A à 90O, 97A à 97H, 111A, 111B et 122A ont été ajoutés et les paragraphes 7 et 96 supprimés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 26, mais n'en fait pas partie intégrante.

L'élaboration d'IPSAS 26 s'inspire de la version d'IAS 36 publiée par l'IASB en 2004

...

Exclusion du goodwill du champ d'application

BC8. IAS 36 comprend de nombreuses dispositions et indications relatives (a) à la dépréciation du goodwill, (b) à l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et (c) aux tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 26, l'IPSASB a examiné l'opportunité d'inclure le goodwill dans le champ d'application de la présente Norme. L'IPSASB n'a avait pas encore publié d'IPSAS traitant des regroupements d'entités et estime estimait qu'un certain nombre de questions spécifiques au secteur public seront seraient susceptibles de se poser lors d'un regroupement d'entités du secteur public : en particulier, de savoir s'il est toujours possible d'identifier l'acquéreur dans un regroupement d'entités publiques. The IPSASB a conclu que le goodwill ne devait pas entrer dans le champ d'application de la présente Norme. Selon la hiérarchie énoncée dans IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, le lecteur font faisait référence aux dispositions des normes internationales et nationales pertinentes traitant de la dépréciation du goodwill, de l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et des tests de dépréciation des unités de génératrice de trésorerie avec goodwill.

BC8A. IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, a été publiée en janvier 2017. IPSAS 40 contient des dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, l'IPSASB a pris en compte les conditions de la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a relevé que le goodwill ne génère pas d'avantages économiques indépendamment d'autres actifs et que sa dépréciation doit donc être évaluée dans le cadre d'un groupe d'actifs. Le goodwill ne peut être évalué que par référence à des flux de trésorerie, qu'il s'agisse de rentrées de trésorerie positives ou de réductions de sorties nettes de trésorerie. L'IPSASB a également noté qu'IPSAS 21 traite uniquement de la dépréciation d'actifs pris individuellement et mesure leur dépréciation par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif. L'IPSASB a donc conclu qu'il ne serait pas approprié d'appliquer IPSAS 21 à la dépréciation du goodwill. L'IPSASB a conclu que pour les besoins de sa dépréciation, le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie, que l'activité à laquelle il se rap-

porte soit, ou non, une activité génératrice de trésorerie. L'IPSASB a convenu d'ajouter des indications supplémentaires à IPSAS 21 et à IPSAS 26, en précisant que le goodwill doit être considéré comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation.

BC8B. Suite à la décision de l'IPSASB de considérer le goodwill comme un actif générateur de trésorerie pour les besoins du calcul de sa dépréciation, l'IPSASB a convenu d'incorporer, dans IPSAS 26, les dispositions et indications détaillées relatives (a) à la dépréciation du goodwill, (b) à l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et (c) aux tests de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill prescrites par IAS 36.

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 26.

...

Ajout du goodwill dans la valeur comptable d'une activité au moment de sa cession

Contexte

IG24A. Une municipalité vend, moyennant 100 UM, une activité qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté. Le goodwill affecté à l'unité ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité, à moins de le faire de manière arbitraire. La valeur recouvrable de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée est de 300 UM.

Traitement comptable

IG24B. Comme le goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité de manière non arbitraire, le goodwill correspondant à l'activité cédée est évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité cédée et de la part de l'unité conservée. Par conséquent, 25 % du goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie est inclus dans la valeur comptable de l'activité vendue.

Réaffectation du goodwill lors de la restructuration d'une unité génératrice de trésorerie

Contexte

IG24C. Un goodwill a été précédemment affecté à une unité génératrice de trésorerie A. Le goodwill affecté à l'unité A ne peut pas être identifié ni associé à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à l'unité A, à moins de le faire de manière arbitraire. L'unité A doit être scindée et intégrée à trois autres unités génératrices de trésorerie B, C et D.

Traitement comptable

IG24D. Comme le goodwill affecté à l'unité A ne peut pas être identifié ni associé de manière non arbitraire à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à l'unité A, il est réaffecté aux unités B, C et D sur la base des valeurs relatives des trois parties de A avant que celles-ci ne soient intégrées aux unités B, C et D.

Comparaison avec IAS 36

IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* traite de la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public, et tient compte de l'amendement d'IAS 36 (2004), *Dépréciation d'actifs* effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 26 et IAS 36 sont les suivantes :

...

Le goodwill est exclu du champ d'application d'IPSAS 26. IAS 36 comprend de nombreuses dispositions et indications relatives à la dépréciation du goodwill, à l'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie et aux tests de dépréciation des unités de génératrice de trésorerie avec goodwill.

Amendements d'IPSAS 27, *Agriculture*

Le paragraphe 48 est amendé et le paragraphe 56F ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Informations à fournir**Informations générales**

...

48. **Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période en cours. Le rapprochement doit comprendre :**

...

- (g) les augmentations résultant de ~~regroupements d'entreprises~~ de regroupements d'entités du secteur public ;

...

Date d'entrée en vigueur

...

56F. Le paragraphe 48 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application

anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Amendements d'IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation

Les paragraphes 2, AG35, AG131 et B4 sont amendés et le paragraphe 125F est ajouté comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

2. La présente Norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté :

...

- (f) les contrats à terme entre un acquéreur et un actionnaire vendeur pour l'achat ou la vente d'une ~~entreprise~~ activité acquise qui donneront lieu à un ~~regroupement d'entreprises~~ regroupement d'entités du secteur public à une date d'acquisition future. La durée du contrat à terme ne doit pas excéder une période raisonnable normalement nécessaire pour obtenir les approbations requises et conclure la transaction.

...

Date d'entrée en vigueur

...

125F. Les paragraphes 2, AG35, AG131 et B4 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Guide d'application

Cette Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 29.

...

Définitions (paragraphes 9 and 10)

...

Placements détenus jusqu'à leur échéance

...

AG35. Des ventes avant l'échéance pourraient satisfaire à la condition énoncée au paragraphe 10 – et par conséquent ne pas susciter le doute quant à l'intention de l'entité de conserver ses autres placements jusqu'à leur échéance – si ces ventes sont dues à l'une des raisons suivantes :

...

- (c) un regroupement majeur d'entités entités du secteur public ou une sortie majeure (telle que la vente d'un secteur) nécessitant la vente ou le transfert de placements détenus jusqu'à leur échéance pour maintenir la situation existante de l'entité en matière de risque de taux d'intérêt ou sa politique de risque de crédit (bien que le regroupement d'entités entités du secteur public constitue un événement dépendant de la volonté de l'entité, les modifications de son portefeuille de placements pour maintenir sa situation de risque de taux d'intérêt ou sa politique en matière de risque de crédit peuvent être induites plutôt que prévues) ;

...

Couverture (paragraphe 80 à 113)

...

Éléments couverts (*paragraphe 87 à 94*)

Éléments qualifiés (paragraphe 87 à 89)

AG131. Un engagement ferme d'acquisition d'une entité ou d'un ensemble intégré d'activités dans le cadre d'un regroupement d'entités entités du secteur public ne peut être un élément couvert sauf pour le risque de change qui y est associé, car les autres risques couverts ne peuvent être spécifiquement identifiés et évalués. Ces autres risques sont des risques opérationnels à caractère général.

Réexamen de dérivés incorporés

La présente Annexe fait partie intégrante d'IPSAS 29.

Contexte

...

- B4. La présente Annexe s'applique à tous les dérivés incorporés entrant dans le champ d'application d'IPSAS 29 à l'exception de ceux dans les contrats acquis lors d'un regroupement d'entités entités du secteur public ou leur éventuel réexamen à la date d'acquisition.

Guide de mise en œuvre

Le présent Guide accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 29.

...

Section F: Couverture

...

F.2 *Éléments couverts*

...

- F.2.3 Comptabilité de couverture : immobilisations incorporelles relatives aux dépôts de base

Est-ce que la comptabilité de couverture est permise pour la couverture de l'exposition au risque de variations de la juste valeur des immobilisations incorporelles relatives aux dépôts de base ?

Cela dépend si les immobilisations incorporelles relatives aux dépôts de base sont générées de manière interne ou acquises (par exemple : dans le cadre d'un regroupement d'entités entités du secteur public).

...

Amendements d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*

Les paragraphes 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 et 117 sont amendés, les paragraphes 18A, 26A, 39A à 39E, 93A, 114A et 132H supprimés et les titres supplémentaires ajoutés après les paragraphes 17 et 39 comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

...

3. La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception :

- (a) des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre Norme ;

...

- (c) ~~aux immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (voir la norme internationale ou nationale pertinente traitant des regroupements d'entreprises) ;~~

- (f) ~~au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir la norme internationale ou nationale pertinente traitant des regroupements d'entreprises) ;~~

...

6. Si une autre Norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple, aux :

...

- (d) actifs financiers, tels que définis dans IPSAS 28. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IPSAS 34, *Etats financiers individuels*, IPSAS 35, *États financiers consolidés*, et IPSAS 36, *Participations dans des entreprises associées et coentreprises* ; et

- (e) actifs concourant à la réalisation d'un service public entrant dans le champ d'application d'IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation initiales. Par contre, la présente Norme s'applique à ces actifs en ce qui concerne l'évaluation ultérieure et les informations à fournir ; et

- (f) goodwill (voir IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*).

...

Définitions

...

Immobilisations incorporelles

...

Caractère identifiable

18. Tous les éléments décrits au paragraphe 17 ne satisfont pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service. Si un élément entrant dans le champ d'application de la présente Norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses engagées pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre d'une acquisition, il fait partie intégrante du goodwill comptabilisé à la date d'acquisition (voir paragraphe 66).

18A. La définition d'une immobilisation incorporelle prévoit qu'une immobilisation incorporelle soit un actif identifiable afin de distinguer du goodwill. Le goodwill comptabilisé dans une acquisition est un actif représentant les avantages économiques futurs découlant d'autres actifs acquis dans le cadre d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent découler de synergies issues d'actifs identifiables acquis ou d'actifs qui, pris individuellement, ne sont pas éligibles pour être comptabilisés dans les états financiers.

...

Contrôle d'un actif

...

24. Une entité peut avoir un portefeuille d'utilisateurs de ses services ou connaître son taux de réussite auprès des utilisateurs cibles de ses services et s'attendre à poursuivre ses relations avec ces utilisateurs en raison des efforts qu'elle consent pour les fidéliser. Toutefois, en l'absence de droits juridiques lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces utilisateurs ou leur fidélité à l'égard de l'entité, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques ou du potentiel de service résultant de la fidélité de ces utilisateurs et de ses relations avec eux pour que de tels éléments (par exemple, un portefeuille d'utilisateurs d'un service, des parts de marché ou le taux de réussite d'un service, les relations avec les utilisateurs et la fidélité de ceux-ci) satisfassent à la définition des immobilisations incorporelles. En l'absence de droits légaux lui permettant de protéger ses relations avec les utilisateurs, les opérations avec contrepartie directe pour les mêmes relations clients ou des relations clients similaires non-contractuelles (autres que dans le cadre d'une acquisition) fournissent des preuves que l'entité est néanmoins en mesure de contrôler les avantages économiques futurs ou le potentiel de service résultant des relations avec les utilisateurs. Du fait que ces opérations avec contrepartie directe fournissent

aussi des preuves que les relations avec les usagers du service sont séparables, ces relations satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle.

...

Comptabilisation et évaluation

...

26A. Les paragraphes 32 à 39 traitent de l'application des critères de comptabilisation aux immobilisations incorporelles acquises séparément, et les paragraphes 39A à 41 de l'application de ces critères aux immobilisations incorporelles acquises dans un regroupement d'entités du secteur public. Les paragraphes 42 et 43 traitent de l'évaluation initiale des immobilisations incorporelles acquises dans des opérations sans contrepartie directe ; les paragraphes 44 et 45 des échanges d'immobilisations incorporelles et les paragraphes 46 à 48 du traitement du goodwill généré en interne. Les paragraphes 49 à 65 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation initiale des immobilisations incorporelles générées en interne.

...

Acquisition d'une immobilisation incorporelle dans le cadre d'une acquisition (Regroupement d'entités du secteur public)

39A. Selon IPSAS 40, lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'une acquisition, le coût de cette immobilisation incorporelle correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle reflète les attentes des participants du marché à la date d'acquisition par rapport à la probabilité que les avantages économiques ou le potentiel de service futurs attendus incorporés dans l'actif bénéficieront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à des avantages économiques ou à un potentiel de service, malgré l'incertitude qui demeure quant à leur échéance et leur montant. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité prévu au paragraphe 28(a) est toujours considéré comme satisfait dans le cas d'immobilisations incorporelles acquises lors d'acquisitions. Si un tel actif acquis lors d'une acquisition est séparable ou découle de contrats contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux), il existe des informations suffisantes permettant d'évaluer de façon fiable la juste valeur de cet actif. Par conséquent, le critère de l'évaluation fiable prévu au paragraphe 28(b) est toujours considéré comme satisfait dans le cas d'immobilisations incorporelles acquises lors d'acquisitions.

39B. Selon la présente Norme et IPSAS 40, un acquéreur comptabilise, à la date d'acquisition, séparément du goodwill, une immobilisation incorporelle de l'activité acquise, que cet actif ait été ou non comptabilisé par l'activité

acquise avant son acquisition. Cela signifie que l'acquéreur comptabilise comme un actif, séparément du goodwill, un projet de recherche et développement en cours de l'activité acquise si le projet répond à la définition d'une immobilisation incorporelle. Un projet de recherche et développement en cours de l'activité acquise répond à la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il :

- (a) répond à la définition d'un actif ; et
- (b) est identifiable, c'est-à-dire qu'il est séparable ou découle de contrats contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux).

Immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'une acquisition (Regroupements d'entités du secteur public)

39C. Lorsqu' une immobilisation incorporelle acquise lors d'une acquisition est séparable ou découle d'un contrat contraignant (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux), il existe des informations suffisantes pour évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif. Lorsque, pour les estimations utilisées afin d'évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il existe un éventail de résultats possibles avec différentes probabilités, cette incertitude entre en ligne de compte dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif.

39D. Une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'une acquisition pourrait être séparable, mais uniquement avec un contrat contraignant, un actif ou un passif identifiable y afférent. En pareils cas, l'acquéreur comptabilise l'immobilisation incorporelle séparément du goodwill, mais avec l'élément y afférent.

39E. L'acquéreur peut comptabiliser un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires comme un actif unique à condition que les actifs pris individuellement aient des durées d'utilité similaires. Par exemple, les termes « marque » et « nom de marque » sont souvent employés comme synonymes de marques de commerce et autres marques. Cependant, les premiers sont généralement des termes de marketing qui servent généralement à désigner un groupe d'actifs complémentaires tel qu'une marque de commerce (ou marque de service) et le nom commercial qui lui est associé, ainsi que les formules, recettes et le savoir-faire technologique qui lui correspondent.

Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours d'acquisition

40. Les dépenses de recherche et développement qui :

- (a) **sont liées à un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'une acquisition et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle ; et**

(b) sont engagées après l'acquisition de ce projet doivent être comptabilisées selon les paragraphes 52 à 60.

41. L'application des paragraphes 52-60 signifie que les dépenses ultérieures sur un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'une acquisition et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle sont :
- (a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agit de dépenses de recherche ;
 - (b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe 55 ; et
 - (c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement en cours acquis s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 55.

...

Comptabilisation d'une charge

66. Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est engagée, sauf si :

- (a) elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 26-65) ; ou**
- (b) l'élément est acquis lors d'une acquisition et ne peut pas être comptabilisé comme une immobilisation incorporelle. En pareil cas, la dépense fait partie du montant comptabilisé en tant que goodwill à la date d'acquisition (voir IPSAS 40).**

67. Dans certains cas, une dépense est engagée pour assurer à une entité des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans le cas de la fourniture de biens, l'entité comptabilise une telle dépense en tant que charge lorsqu'elle dispose d'un droit d'accès à ces biens. Dans le cas de la fourniture de services, l'entité comptabilise la dépense en tant que charge lorsqu'elle reçoit les services en question. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées (voir paragraphe 52), sauf lorsqu'elles sont acquises dans le cadre d'une acquisition. D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées incluent :

- (a) les dépenses au titre des activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IPSAS 17. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat engagés pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle exploitation (c'est-à-dire coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles activités ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts pré-opérationnels) ;
- (b) les dépenses de formation ;
- (c) les dépenses de publicité et de promotion (y compris les catalogues de vente par correspondance et les brochures d'informations) ;
- (d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

...

Durée d'utilité

...

93A. La durée d'utilité :

- (a) d'une licence ou d'un droit similaire préalablement accordé par une activité se regroupant à une autre activité partie au regroupement qui est comptabilisé par l'entité issue du regroupement dans le cadre d'un rapprochement ; ou
- (b) d'un droit acquis de nouveau comptabilisé comme une immobilisation incorporelle lors d'une acquisition correspond à la période résiduelle du contrat juridiquement contraignant (comportant des droits contractuels ou d'autres droits légaux) au cours de laquelle le droit a été accordé et ne doit pas inclure les périodes de renouvellement.

...

Mises hors service et sorties

...

114A. Dans le cas :

- (a) d'une licence ou d'un droit similaire préalablement accordé par une activité se regroupant à une autre activité partie au regroupement

qui est comptabilisé par l'entité issue du regroupement dans le cadre d'un rapprochement ; ou

- (b) d'un droit acquis de nouveau comptabilisé comme une immobilisation incorporelle lors d'une acquisition, si le droit en question est ultérieurement émis de nouveau (cédé) à un tiers, la valeur comptable correspondante, le cas échéant, servira à déterminer le profit ou la perte sur la réémission.

...

Informations à fournir

Dispositions générales

117. Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant entre les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :

- (a) si les durées d'utilité sont indéterminées ou déterminées et, si elles sont déterminées, quels sont ces durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;

...

- (e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période montrant :

- (i) les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne, celles acquises séparément et celles acquises dans le cadre d'acquisitions ;

...

Date d'entrée en vigueur

...

132H. **Les paragraphes 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 et 117 ont été amendés et les paragraphes 18A, 26A, 39A à 39E, 93A et 114A ajoutés par IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Par conséquent, les valeurs comptabilisées pour les immobilisations incorporelles et le goodwill lors de regroupements d'entités du secteur public antérieurs ne doivent pas être ajustées. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 31.

...

Champ d'application

...

BC4. IAS 38 contient des dispositions et des indications sur le goodwill et les immobilisations incorporelles acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Lors de la publication d'IPSAS 31, l'IPSASB a examiné si le goodwill et les immobilisations incorporelles acquis lors d'un regroupement d'entreprises devaient entrer dans le champ d'application de la présente Norme. L'IPSASB n'a avait pas encore publié d'IPSAS traitant des regroupements d'entreprises et estime a estimé qu'un certain nombre de questions spécifiques au secteur public sont susceptibles de se poser lors d'un regroupement d'entités du secteur public. L'IPSASB a avait alors conclu que le goodwill et les immobilisations incorporelles acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne devaient pas entrer dans le champ d'application de la présente Norme. Selon la hiérarchie énoncée dans IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, le lecteur fait faisait référence aux dispositions des normes internationales et nationales pertinentes traitant du goodwill et des immobilisations incorporelles acquis dans un regroupement d'entreprises.

BC4A. Par la suite, l'IPSASB a publié IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*. IPSAS 40 traite de la comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public, notamment de la comptabilisation et de l'évaluation initiales des immobilisations incorporelles. IPSAS 40 ne précise pas dans le détail l'évaluation ultérieure ni les informations à fournir par la suite sur les immobilisations incorporelles comptabilisées dans le cadre d'un regroupement d'entités du secteur public. Par conséquent, l'IPSASB a réexaminé si le goodwill et les immobilisations incorporelles comptabilisés lors d'un regroupement d'entités du secteur public devaient entrer dans le champ d'application de la présente Norme. L'IPSASB a convenu que ces actifs doivent entrer dans le champ d'application de cette Norme suite à la publication d'IPSAS 40 par l'IPSASB. L'IPSASB a donc amendé la Norme en conséquence.

Comparaison avec IAS 38

IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*, s'inspire essentiellement d'IAS 38, *Immobilisations incorporelles* (dans sa version du 31 décembre 2008). Les principales différences entre IPSAS 31 et IAS 38 sont les suivantes :

...

IAS 38 contient des dispositions et des indications sur le goodwill et les immobilisations incorporelles acquis lors d'un regroupement d'entités du secteur public. IPSAS 31 ne comprend pas de telles dispositions.

...

Amendements d'IPSAS 33, Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Les paragraphes 86, 129, 130 et 132 sont amendés, les paragraphes 62A à 62C et le paragraphe 156 ajoutés comme suit. Un titre supplémentaire est ajouté après le paragraphe 62. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

...

Exemption transitoire de trois ans pour la comptabilisation et/ou l'évaluation d'actifs et/ou de passifs

...

Autres exemptions

...

IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public

62A. Lorsqu'un primo-adoptant se prévaut de l'exemption prévue au paragraphe 36 qui lui accorde une période d'exemption transitoire de trois ans pendant laquelle il n'est pas tenu de comptabiliser et/ou d'évaluer certains actifs et/ou passifs, le primo-adoptant peut être partie à un regroupement d'entités du secteur public pendant cette période d'exemption transitoire de trois ans. Le primo-adoptant n'est pas tenu de comptabiliser et/ou d'évaluer les actifs et/ou passifs associés au regroupement d'entités du secteur public jusqu'à l'expiration de la date d'exemption qui est la source de cet aménagement et/ou jusqu'à ce que les actifs et/ou passifs concernés soient comptabilisés et/ou évalués selon les normes IPSAS applicables (selon ce qui arrivera en premier).

62B. Lorsqu'un primo-adoptant se prévaut de l'exemption prévue au paragraphe 62A, il n'est pas tenu de comptabiliser un goodwill au titre d'une acquisition. Le primo-adoptant doit comptabiliser la différence entre (a) et (b) ci-dessous à l'actif net/situation nette :

- (a) Le total de :
 - (i) toute contrepartie transférée ;
 - (ii) toutes les participations ne donnant pas le contrôle dans une activité acquise ; et

- (iii) toutes les participations précédemment détenues dans une activité acquise.
- (b) Les valeurs nettes de tous les actifs acquis et passifs repris identifiables.

62C. IPSAS 40 s'applique de manière prospective. Par conséquent, un primo-adoptant n'ajuste pas les montants de goodwill comptabilisés du fait d'un regroupement d'entités du secteur public survenu avant l'application d'IPSAS 40.

Exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

...

IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères

86. À la date d'adoption des IPSAS, un primo-adoptant doit appliquer de manière prospective la disposition imposant le traitement de tout goodwill (voir ~~la norme internationale ou nationale pertinente sur les regroupements d'entités~~ IPSAS 40) provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de cette acquisition comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger.

...

IPSAS 34, États financiers individuels, IPSAS 35, États financiers consolidés et IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

129. Une entité contrôlée qui devient un primo-adoptant après son entité contrôlante, sauf si celle-ci est une entité d'investissement, doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit :
- (a) aux valeurs comptables déterminées conformément à la présente Norme qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de l'entité contrôlante, compte tenu de la date d'adoption des IPSAS par celle-ci, en l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences du regroupement d'~~entités~~ entités du secteur public au cours duquel l'entité contrôlante a acquis l'entité contrôlée ; soit

...

130. Toutefois, si une entité contrôlante devient un primo-adoptant après son entité contrôlée (ou entreprise associée ou coentreprise), elle doit, dans ses états financiers consolidés, évaluer les actifs et les passifs de l'entité contrôlée (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise)

aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers individuels de l'entité contrôlée (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise), après avoir procédé aux ajustements liés à la consolidation et à la mise en équivalence ainsi qu'aux incidences du regroupement d'entités entités du secteur public au cours duquel l'entité a acquis cette entité contrôlée, sous réserve des exemptions prévues dans la présente Norme. De même, si une entité contrôlée devient un primo-adoptant pour ses états financiers individuels avant ou après sa transition aux IPSAS pour ses états financiers consolidés, elle doit évaluer ses actifs et passifs aux mêmes montants dans les états financiers individuels et consolidés, sous réserve des exemptions prévues dans la présente Norme et exception faite des ajustements de consolidation.

...

IPSAS 37, Partenariats

132. Si le primo-adoptant comptabilisait sa participation dans une coentreprise selon la méthode de la consolidation proportionnelle sous le référentiel antérieur, la valeur initiale de cette participation retenue à la date d'adoption doit correspondre au total des valeurs comptables des actifs et des passifs que l'entité avait auparavant comptabilisés selon la méthode de la consolidation proportionnelle, y compris, le cas échéant, le goodwill découlant de l'acquisition (voir ~~les normes internationales ou nationales sur les regroupements d'entités~~ IPSAS 40).

...

Date d'entrée en vigueur

...

156. Les paragraphes 86, 129, 130 et 132 sont amendés et les paragraphes 62A à 62C ajoutés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

...

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice

...

IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public

BC79A. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, l'IPSASB a examiné l'éventualité d'une exemption provisoire qui autoriserait un primo-adoptant à ne pas comptabiliser et/ou évaluer l'ensemble des actifs et/ou passifs correspondant à un regroupement d'entités du secteur public. L'IPSASB a noté qu'IPSAS 40 s'appliquant de manière prospective, son application n'oblige donc pas un primo-adoptant à ajuster sa comptabilisation d'un regroupement d'entités du secteur public survenu avant l'application de cette Norme. Toutefois, un regroupement d'entités du secteur public pourrait se produire pendant la période d'exemption provisoire de trois ans d'un primo-adoptant. L'IPSASB a estimé qu'exiger d'un primo-adoptant qu'il comptabilise et évalue l'ensemble des actifs et des passifs correspondant à un regroupement d'entités du secteur public sans lui imposer de comptabiliser et d'évaluer l'intégralité des actifs et passifs similaires ne fournirait pas une information pertinente aux utilisateurs de ces états financiers.

BC79B. Par conséquent, l'IPSASB a convenu de prévoir une exemption transitoire qui autorise une primo-adoptant à ne pas comptabiliser et/ou évaluer l'ensemble des actifs et/ou passifs correspondant à un regroupement d'entités du secteur public dans le cadre de la présente Norme. L'IPSASB a également convenu qu'un primo-adoptant ne doit pas comptabiliser de goodwill dès lors qu'il n'a pas comptabilisé et/ou évalué l'ensemble des actifs et/ou passifs correspondant à un regroupement d'entités du secteur public.

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 33, mais n'en fait pas partie intégrante.

...

IPSAS 35, États financiers consolidés

IG82. Le primo-adoptant qui n'a pas consolidé une entité contrôlée sous son référentiel comptable antérieur doit, dans ses états financiers consolidés, évaluer les actifs et les passifs de l'entité contrôlée aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers de l'entité contrôlée établis selon la comptabilité d'exercice suite à l'adoption des IPSAS, après avoir procédé aux ajustements liés à la consolidation ainsi qu'aux incidences du regroupement d'entités entités du secteur public au cours duquel l'entité a acquis cette entité contrôlée (voir paragraphe 130 d'IPSAS 33). Si l'entité contrôlée n'a pas adopté les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour ses états financiers, les valeurs comptables

dont il est question dans la phrase précédente sont celles requises par les IPSAS pour l'établissement de ses états financiers.

Amendements d'IPSAS 35, États financiers consolidés

Les paragraphes 4, 40, 52, 56, 57 et 63 sont amendés et les paragraphes 55A, 79B et 79C ajoutés comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Champ d'application

...

Regroupements du secteur public

4. La présente Norme ne traite pas des dispositions comptables applicables aux regroupements d'entités du secteur public et de leur effet sur la consolidation et de la constatation éventuelle du goodwill lors de ces regroupements (~~voir se référer à la Norme comptable internationale ou nationale applicable aux regroupements du secteur public IPSAS 40, *Regroupement d'entités du secteur public*~~).

...

Dispositions comptables

...

Procédures de consolidation

40. L'établissement d'états financiers consolidés consiste à :

...

- (b) compenser (éliminer) la valeur comptable de la participation de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et la part de l'entité contrôlante dans l'actif net/situation nette de chaque entité contrôlée (la comptabilisation du goodwill correspondant est expliquée dans ~~les normes comptables internationales ou nationales pertinentes~~ IPSAS 40).

...

Perte du contrôle

52. Si l'entité contrôlante perd le contrôle d'une entité contrôlée, l'entité contrôlante :

- (a) **décomptabilise les actifs et les passifs de l'ancienne entité contrôlée dans l'état consolidé de la situation financière ;**
- (b) **comptabilise la participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée, le cas échéant, à sa juste valeur à la date de la perte**

~~du contrôle~~ et applique les Normes IPSAS pertinentes lors de la comptabilisation ultérieure de la participation, créances et dettes relatives à l'ancienne entité contrôlée. ~~Dans ce cas, la juste valeur~~ La participation conservée est réévaluée comme décrit aux paragraphes 54(b)(iii) et 55A. Cette réévaluation à la date de la perte du contrôle sera considérée comme la juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IPSAS 29 ou comme le coût lors de la comptabilisation initiale d'une participation dans une entreprise associée ou une co-entreprise, le cas échéant ; et

- (c) comptabilise le gain ou la perte attribuable à la perte du contrôle de l'ancienne entité contrôlée, comme précisé aux paragraphes 54 à 55A.

...

55A. Si l'entité contrôlante perd le contrôle d'une entité contrôlée qui ne contient pas une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, par suite d'une transaction impliquant une entreprise associée ou une coentreprise comptabilisée par mise en équivalence, l'entité contrôlante détermine le gain ou la perte selon les dispositions des paragraphes 54 et 55. Le gain ou la perte résultant de la transaction n'est comptabilisé en résultat de l'entité contrôlante qu'à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans cette entreprise associée ou coentreprise. Le gain résiduel est éliminé en contrepartie de la valeur comptable de la participation dans cette entreprise associée ou coentreprise. De plus, si l'entité contrôlante conserve une participation dans l'ancienne entité contrôlée et que l'ancienne entité contrôlée est à présent une entreprise associée ou une coentreprise comptabilisée par mise en équivalence, l'entité contrôlante comptabilise en résultat la part du gain ou de la perte résultant de la réévaluation à la juste valeur de la participation conservée dans cette ancienne entité contrôlée uniquement à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans la nouvelle entreprise associée ou coentreprise. La part résiduelle de ce gain est éliminée en contrepartie de la valeur comptable de la participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée. Si l'entité contrôlante conserve une participation dans l'ancienne entité contrôlée dorénavant comptabilisée selon IPSAS 29, la part du gain ou de la perte résultant de la réévaluation à la juste valeur de la participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée est comptabilisée dans son intégralité en résultat de l'entité contrôlante.

Entités d'investissement : disposition relative à la juste valeur

56. Sous réserve du paragraphe 57, l'entité d'investissement ne doit pas consolider ses entités contrôlées ni appliquer IPSAS 40 lorsqu'elle obtient le contrôle d'une autre entité. Elle doit plutôt évaluer ses parti-

cipations dans des entités contrôlées à la juste valeur par le biais du résultat conformément à IPSAS 29.

57. Nonobstant le paragraphe 56, si l'entité d'investissement a une entité contrôlée qui n'est pas elle-même une entité d'investissement et dont l'objet et les activités consistent principalement à fournir des services liés aux activités d'investissement de l'entité d'investissement (voir paragraphes AG98 à AG100), elle doit la consolider selon les paragraphes 38 à 55 de la présente Norme et appliquer les dispositions d'IPSAS 40 à l'acquisition de toute entité contrôlée de la sorte.

...

Comptabiliser les effets d'un changement de statut d'une entité d'investissement

63. ~~L'entité qui cesse d'être une entité d'investissement doit appliquer les normes comptables internationales ou nationales applicables aux regroupements du secteur public IPSAS 40 à toute entité contrôlée qui était auparavant évaluée à la juste valeur par le biais du résultat selon le paragraphe 56. La date du changement de statut constituera la date d'acquisition présumée. Pour les besoins de l'évaluation du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses, la juste valeur de l'entité contrôlée à la date d'acquisition présumée doit correspondre à la contrepartie présumée transférée. Toutes les entités contrôlées doivent être consolidées conformément aux paragraphes 38 à 51 de la présente Norme à compter de la date du changement de statut.~~

...

Date d'entrée en vigueur

...

- 79B. Les paragraphes 4, 40, 56, 57 et 63 ont été amendés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

- 79C. Le paragraphe 52 a été amendé et le paragraphe 55A ajouté par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter de ou après une date qui sera fixée par l'IPSASB. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces amendements avant cette date, elle doit l'indiquer et, si elle ne l'a pas déjà fait, elle doit également appliquer IPSAS 40.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 35, mais n'en fait pas partie intégrante.

...

Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise

...

BC57. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 60, *Regroupements d'entités du secteur public*, l'IPSASB a reconsidéré l'opportunité d'intégrer des indications sur la façon de comptabiliser la perte du contrôle d'une ancienne entité contrôlée pour une entreprise associée ou une coentreprise. L'IPSASB a réexaminé les indications publiées par l'IASB dans *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou coentreprise* (amendements à IFRS 10 et à IAS 28). L'effet des amendements de l'IASB, sous réserve de leur adoption dans IPSAS 35, serait le suivant : un gain ou une perte partielle sur des transactions entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise ne s'appliquerait qu'au gain ou à la perte résultant de la perte du contrôle de l'ancienne entité contrôlée *qui ne constitue pas une activité*. L'IPSASB n'a pas identifié de raison propre au secteur public de s'écarter de l'approche de l'IASB. Par conséquent, l'IPSASB a convenu d'intégrer ces indications (amendées de manière à coïncider avec la terminologie et les définitions de l'Exposé-sondage 60) dans IPSAS 35.

BC58. En décembre 2015, l'IASB a différé la mise en application des indications contenues dans *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (amendements à IFRS 10 and IAS 28). En effet, l'IASB avait lancé de nouvelles recherches dans ce domaine dans le cadre de son projet sur la comptabilisation par mise en équivalence et ne voulait pas imposer aux entités de changer de méthode comptable à deux reprises dans un court laps de temps. Malgré le report de la date d'entrée en vigueur, l'IASB a continué d'autoriser l'application anticipée des indications considérées, ne souhaitant pas interdire la mise en œuvre d'une information financière qui serait plus satisfaisante. L'IPSASB a étudié la décision de l'IASB de différer la mise en œuvre de ces indications. L'IPSASB n'a pas identifié de raison propre au secteur public de s'écarter de l'approche de l'IASB. Par conséquent, l'IPSASB a décidé d'intégrer ces indications (amendées de manière à coïncider avec la terminologie et les définitions d'IPSAS 40) à IPSAS 35, avec une date d'application à déterminer par l'IPSASB.

Exemples d'application

Les présents exemples accompagnent IPSAS 35, mais n'en font pas partie intégrante.

...

Dispositions comptables : perte du contrôle (paragraphes 52 à 55A)

IE13A. L'exemple suivant illustre le traitement de la vente d'une participation dans une entité contrôlée qui ne contient pas une activité.

Exemple 44A

Une entité contrôlante détient une participation de 100 % dans une entité contrôlée qui ne contient pas une activité. L'entité contrôlante vend 70 % de sa participation dans l'entité contrôlée à une entreprise associée dans laquelle elle détient une participation de 20 %. Suite à cette transaction, l'entité contrôlante perd le contrôle de l'entité contrôlée. La valeur comptable de l'actif net de la filiale est égale à 100 UM et la valeur comptable de la participation vendue à 70 UM ($70 \text{ M} = 100 \text{ UM} \times 70 \%$). La juste valeur de la contrepartie reçue est égale à 210 UM, ce qui correspond également à la juste valeur de la participation vendue. La participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée est une entreprise associée comptabilisée par mise en équivalence et sa juste valeur est égale à 90 UM. Le gain déterminé selon les dispositions des paragraphes 54 et 55, avant l'élimination imposée par le paragraphe 55A, est égal à 200 UM ($200 \text{ UM} = 210 \text{ UM} + 90 \text{ UM} - 100 \text{ UM}$). Ce gain se décompose en deux parties :

- (a) Le gain (140 UM) qui résulte de la vente de 70 % de la participation détenue dans l'entité contrôlée à l'entreprise associée. Ce gain correspond à la différence entre la juste valeur de la contrepartie reçue (210 UM) et la valeur comptable de la participation vendue (70 UM). Selon les dispositions du paragraphe 55A, l'entité contrôlante comptabilise en résultat le montant du gain attribuable aux intérêts des investisseurs non liés dans l'entreprise associée existante. Cela représente 80 % de ce gain, soit 112 UM ($112 \text{ UM} = 140 \text{ UM} \times 80 \%$). Les 20 % restants du gain (28 UM = $140 \text{ UM} \times 20 \%$) sont éliminés en contrepartie de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée existante.
- (b) Le gain (60 UM) qui résulte de la réévaluation à la juste valeur de la participation directement conservée dans l'ancienne entité contrôlée. Ce gain correspond à la différence entre la juste valeur de la participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée (90 UM) et 30 % de la valeur comptable de l'actif net de l'entité contrôlée ($30 \text{ UM} = 100 \text{ UM} \times 30 \%$). Selon les dispositions du paragraphe 55A, l'entité contrôlante comptabilise en résultat le

montant du gain attribuable aux intérêts des investisseurs non liés dans la nouvelle entreprise associée. Il s'agit de 56 % (70 % × 80 %) du gain, soit 34 UM (34 UM = 60 UM × 56 %). Les 26 UM restants qui correspondent à 44 % du gain (26 UM = 60 UM × 44 %) sont éliminés en contrepartie de la valeur comptable de la participation conservée dans l'ancienne entité contrôlée.

Amendements d'IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

Les paragraphes 26, 31 et 33 sont amendés et les paragraphes 34A, 34B, 51B et 51C ajoutés comme suit. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence

...

Cessation de l'application de la méthode de la mise en équivalence

26. Une entité doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date où sa participation cesse d'être une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise, selon les modalités suivantes :

- (a) Si la participation devient une entité contrôlée, l'entité doit comptabiliser sa participation selon IPSAS 40, les normes comptables internationales ou nationales applicables *Regroupements d'entités du secteur public*, et IPSAS 35.

...

Procédures de mise en équivalence

...

31. Les profits ou les pertes découlant de transactions « d'amont » et « d'aval » qui portent sur des actifs ne constituant pas une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, entre une entité (y compris ses entités contrôlées consolidées) et une entreprise associée ou une coentreprise ne sont comptabilisés dans les états financiers de l'entité qu'à concurrence des intérêts des investisseurs non liés dans cette entreprise associée ou cette coentreprise. Les transactions « d'amont » sont, par exemple, les ventes d'actifs à l'investisseur par l'entreprise associée ou la coentreprise. La quote-part de l'entité dans les profits ou les pertes de l'entreprise associée ou de la coentreprise découlant de ces transactions est éliminée. Les transactions « d'aval » sont, par exemple, les ventes ou les apports d'actifs par l'investisseur à l'entreprise associée ou à la coentreprise. La quote-part de l'investisseur dans les profits ou les pertes de l'entreprise associée ou de la coentreprise découlant de ces transactions est éliminée.

...

33. Les profits ou les pertes découlant de l'apport d'~~un~~ actifs non monétaires qui ne constituent pas une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, à une entreprise associée ou à une coentreprise en contrepartie de titres de capitaux propres de l'~~cette~~ entreprise associée ou de la coentreprise doivent être comptabilisés conformément au paragraphe 31, sauf lorsque l'apport est dépourvu de substance commerciale, au sens donné à ce terme dans IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. Si l'apport est dépourvu de substance commerciale, le profit ou la perte est considéré comme latent et n'est pas comptabilisé à moins que le paragraphe 34 ne s'applique également. Ces profits et ces pertes latents doivent être éliminés en contrepartie de la participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence et ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes reportés dans l'état consolidé de la situation financière de l'entité ou dans l'état de la situation financière de l'entité dans lequel la participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

...

34A. Les profits ou les pertes découlant de transactions « d'aval » qui portent sur des actifs constituant une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, entre une entité (y compris ses entités contrôlées consolidées) et une entreprise associée ou une coentreprise sont intégralement comptabilisés dans les états financiers de l'investisseur.

34B. Une entité pourrait vendre ou apporter des actifs dans le cadre de deux ou plusieurs accords (transactions). Pour déterminer si des actifs vendus ou apportés constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, une entité doit examiner si la vente ou l'apport de ces actifs relève d'accords multiples qui doivent être comptabilisés comme une seule et même transaction selon les dispositions du paragraphe 53 d'IPSAS 35.

...

Date d'entrée en vigueur

...

51B. **Le paragraphe 26 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.**

51C. **Les paragraphes 31 et 33 ont été amendés et les paragraphes 34A et 34B ajoutés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes an-**

nuelles ouvertes à compter de ou après une date qui sera fixée par l'IPSASB. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période antérieure, elle doit l'indiquer et si elle ne l'a pas déjà fait, elle doit également appliquer IPSAS 40.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 36 mais n'en fait pas partie intégrante.

...

Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise

...

BC15. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 60, *Regroupements d'entités du secteur public*, l'IPSASB a reconsidéré l'opportunité d'intégrer des indications sur la façon de comptabiliser la vente ou l'apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise. L'IPSASB a réexaminé les indications publiées par l'IASB dans *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (amendements à IFRS 10 et à IAS 28). L'effet des amendements de l'IASB, sous réserve de leur adoption dans IPSAS 36, serait le suivant : un gain ou une perte partiel sur des transactions entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise ne s'appliquerait qu'au gain ou à la perte résultant de la vente ou de l'apport d'actifs *qui ne constituent pas une activité*. L'IPSASB n'a pas identifié de raison propre au secteur public de s'écarter de l'approche de l'IASB. Par conséquent, l'IPSASB a convenu d'intégrer ces indications (amendées de manière à coïncider avec la terminologie et les définitions de l'Exposé-sondage 60) dans IPSAS 36.

BC16. En décembre 2015, l'IASB a différé la mise en application des indications contenues dans *Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise* (amendements à IFRS 10 and IAS 28). En effet, l'IASB avait lancé de nouvelles recherches dans ce domaine dans le cadre de son projet sur la comptabilisation par mise en équivalence et ne voulait pas imposer aux entités de changer de méthode comptable à deux reprises dans un court laps de temps. Malgré le report de la date d'entrée en vigueur, l'IASB a continué d'autoriser l'application anticipée des indications considérées, ne souhaitant pas interdire la mise en œuvre d'une information financière qui serait plus satisfaisante. L'IPSASB a étudié la décision de l'IASB de différer la mise en œuvre de ces indications. L'IPSASB n'a pas identifié de raison propre au secteur public de s'écarter de l'approche de l'IASB. Par conséquent, l'IPSASB a décidé d'intégrer ces indications (amendées de manière à coïncider avec la terminologie et les définitions d'IPSAS 40) à IPSAS 36, avec une date d'application à déterminer par l'IPSASB.

Amendements d'IPSAS 37, *Partenariats*

Le paragraphe 32 est amendé et les paragraphes 24A, 41A, 42B, 42C et AG33A à AG33D sont ajoutés comme suit. Le titre avant le paragraphe 23 est amendé et des titres supplémentaires sont ajoutés avant les paragraphes 41A et AG33A. Le nouveau texte est souligné et le texte supprimé est barré.

États financiers des parties à un partenariat (voir paragraphes ~~AG34~~AG33A à AG37)

Entreprises communes

...

24A. Lorsqu'une entité acquiert des intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, elle doit appliquer, dans la mesure de sa quote-part selon les dispositions du paragraphe 23, tous les principes applicables à la comptabilisation d'une acquisition prévus dans IPSAS 40, et d'autres IPSAS, qui n'entrent pas en conflit avec les dispositions de la présente Norme. Elle doit également fournir les informations requises par ces IPSAS en rapport avec les acquisitions. Cela concerne l'acquisition de sa participation initiale ainsi que de participations supplémentaires dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité. La comptabilisation de l'acquisition d'une participation dans une entreprise commune est détaillée aux paragraphes AG33A à AG33D.

...

Dispositions transitoires

...

Coentreprises — Transition de la consolidation proportionnelle à la mise en équivalence

...

32. Lorsqu'elle passe de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence, l'entité doit comptabiliser sa participation dans la coentreprise à la date d'ouverture de l'exercice qui précède immédiatement. La valeur initiale de la participation doit correspondre au total des valeurs comptables des actifs et des passifs que l'entité avait auparavant comptabilisées selon la méthode de la consolidation proportionnelle, y compris, le cas échéant, le goodwill découlant de l'acquisition (pour des indications sur le traitement comptable de l'acquisition d'une entité et sur l'allocation du goodwill à une coentre-

prise, il convient de se référer aux normes internationales ou nationales sur les regroupements d'entreprises et les partenariats). Si le goodwill avait antérieurement été affecté à une unité génératrice de trésorerie, ou à un groupe d'unités génératrices de trésorerie, plus important, l'entité doit affecter le goodwill à la coentreprise sur la base des valeurs comptables relatives de la coentreprise et de l'unité génératrice de trésorerie ou du groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel il était affecté.

...

Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans une entreprise commune

41A. La publication d'IPSAS 40, Regroupements d'entités du secteur public, en janvier 2017, s'est accompagnée de l'ajout des paragraphes 24A, 42B et AG33A à AG33D. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective aux acquisitions d'intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, en ce qui concerne les acquisitions survenues à compter de la date d'ouverture du premier exercice au cours duquel l'entité applique ces amendements. Par conséquent, les valeurs comptabilisées au titre des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes survenus au cours d'exercices antérieurs ne doivent pas être ajustées.

Date d'entrée en vigueur

...

42B. Les paragraphes 24A, 41A et AG33A à AG33D ont été ajoutés par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

42C. Le paragraphe 32 a été amendé par IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public* publiée en janvier 2017. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2019 inclus. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2019, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer IPSAS 40.

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 37.

...

Etats financiers des parties à un partenariat (paragraphe 23 à 28)

Comptabilisation de l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune

AG33A. Lorsqu'une entité acquiert des intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, elle doit appliquer, dans la mesure de sa quote-part selon les dispositions du paragraphe 23, tous les principes applicables à la comptabilisation d'une acquisition prévus dans IPSAS 40, et d'autres IPSAS, qui n'entrent pas en conflit avec les dispositions de la présente Norme. Elle doit également fournir les informations requises par ces IPSAS en rapport avec les acquisitions. Les principes relatifs à la comptabilisation des acquisitions qui n'entrent pas en conflit avec les dispositions de la présente Norme incluent, entre autres, :

- (a) l'évaluation des actifs et passifs identifiables à la juste valeur, autres que les éléments désignés comme des exceptions dans IPSAS 40 et dans d'autres IPSAS ;
- (b) la comptabilisation des frais connexes à l'acquisition en charges au cours des exercices durant lesquels ces frais sont engagés et les services reçus, à l'exception des frais d'émission des titres de créance ou de capitaux, lesquels sont comptabilisés selon IPSAS 28 et IPSAS 29 ;
- (c) la comptabilisation comme un goodwill de l'excédent de la contrepartie transférée sur le solde net des montants à la date d'acquisition d'actifs acquis et de passifs repris identifiables, le cas échéant ; et
- (d) la réalisation de tests de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté, au moins une fois par an et dès qu'il existe un indice d'une éventuelle dépréciation de l'unité, selon les dispositions d'IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, pour le goodwill acquis lors d'une acquisition.

AG33B. Les paragraphes 24A et AG33A s'appliquent également à la constitution d'une entreprise commune si, et seulement si l'un des participants à l'entreprise commune contribue à l'entreprise commune, au moment de sa constitution, par l'apport d'une activité existante, selon la définition visée dans IPSAS 40. Ces paragraphes ne s'appliquent cependant pas à la constitution d'une entreprise commune si tous les participants à l'entreprise commune lui apportent, au moment de sa constitution, uniquement des actifs ou des groupes d'actifs qui ne constituent pas des activités.

AG33C. Un participant à une entreprise commune pourrait faire croître ses intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, en procédant à l'acquisition d'intérêts supplémentaires dans l'entreprise commune. En pareils cas, les intérêts antérieurement détenus dans l'entreprise commune ne sont pas réévalués si le participant conserve un contrôle conjoint.

AG33D. Les paragraphes 24A et AG33A à AG33C ne s'appliquent pas à l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune dans laquelle les parties partageant le contrôle conjoint, notamment l'entité qui acquiert l'intérêt dans l'entreprise commune, sont sous le contrôle commun de la même partie contrôlante ou des mêmes parties contrôlantes en dernier ressort aussi bien avant qu'après l'acquisition, et si ce contrôle n'est pas transitoire.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 37 mais n'en fait pas partie intégrante.

Acquisition d'un intérêt dans une entreprise commune

...

BC9. Lors de l'élaboration d'IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*, l'IPSASB a reconsidéré l'opportunité d'intégrer des indications sur la façon de comptabiliser l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune qui constitue une activité. L'IPSASB a réexaminé les indications publiées par l'IASB dans *Comptabilisation de l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune* (amendements à IFRS 11) et n'a pas identifié de raison propre au secteur public de s'écarter de ces indications. Par conséquent, l'IPSASB a convenu d'intégrer ces dispositions (amendées de manière à coïncider avec la terminologie et les définitions d'IPSAS 40) dans IPSAS 37.

Exemples d'illustration

Les exemples suivants accompagnent IPSAS 37 mais n'en font pas partie intégrante.

...

Exemple 8 — Comptabilisation de l'acquisition d'intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité

IE60. Les municipalités A, B et C détiennent le contrôle conjoint de l'entreprise commune D dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40, *Regroupements d'entités du secteur public*.

IE61. La municipalité E acquiert la part de 40 % détenue par la municipalité A dans l'entreprise commune D moyennant 300 UM et engage 50 UM de frais connexes à l'acquisition.

IE62. Le contrat contraignant entre les parties auquel s'est associé la municipalité E à l'occasion de l'acquisition établit que les quotes-parts des différents

actifs et passifs de la municipalité E diffèrent de sa participation dans l'entreprise commune D. Le tableau suivant présente la quote-part des actifs et passifs se rapportant à l'entreprise commune D de la municipalité E selon les stipulations du contrat contraignant entre les parties :

<u>Quote-part des actifs et passifs se rapportant à l'entreprise commune D de la municipalité E</u>	
<u>Immobilisations corporelles</u>	48 %
<u>Immobilisations incorporelles (hors goodwill)</u>	90 %
<u>Créances clients</u>	40 %
<u>Stocks</u>	40 %
<u>Engagements de retraite</u>	15 %
<u>Dettes fournisseurs</u>	40 %
<u>Passifs éventuels</u>	56 %

Analyse

- IE63. La municipalité E comptabilise dans ses états financiers sa quote-part des actifs et des passifs découlant de l'accord contractuel (voir paragraphe 23).
- IE64. Elle applique les principes de la comptabilisation des acquisitions d'IPSAS 40 et d'autres IPSAS aux fins de l'identification, de la comptabilisation, de l'évaluation et de la classification des actifs acquis, et des passifs repris, à l'acquisition de sa participation dans l'entreprise commune D. En effet, la municipalité E a acquis des intérêts dans une entreprise commune dont les opérations constituent une activité (voir paragraphe 24A).
- IE65. Toutefois, la municipalité E n'applique pas les principes de la comptabilisation des acquisitions d'IPSAS 40 et d'autres IPSAS qui entrent en conflit avec les indications de la présente Norme. Par conséquent, selon les dispositions du paragraphe 23, la municipalité E comptabilise, et donc évalue, par rapport à ses intérêts détenus dans l'entreprise commune D, uniquement sa quote-part de chacun des actifs conjointement détenus et de chacun des passifs conjointement assumés, comme stipulé dans le contrat contraignant. La municipalité E n'intègre pas, dans ses actifs et passifs, les quotes-parts des autres participants à l'entreprise commune D.
- IE66. IPSAS 40 impose à l'acquéreur d'évaluer les actifs acquis et les passifs repris identifiables à leurs justes valeurs à la date d'acquisition avec des exceptions limitées ; par exemple, un droit acquis de nouveau comptabilisé comme une immobilisation incorporelle est évalué sur la base de la durée résiduelle du contrat contraignant y afférent, que les participants du marché envisagent ou non d'éventuels renouvellements des contrats contraignants

lors de l'évaluation de sa juste valeur. Comme cette évaluation n'entre pas en conflit avec la présente Norme, ces exigences s'appliquent.

- IE67. Par conséquent, la municipalité E détermine la juste valeur, ou toute autre évaluation prévue dans IPSAS 40, de sa quote-part des actifs et passifs identifiables associés à l'entreprise commune D. Le tableau suivant présente la juste valeur ou autre évaluation prévue dans IPSAS 40 de la quote-part des actifs identifiables et de la quote-part des passifs identifiables de la municipalité E relatifs à l'entreprise commune D :

<u>Juste valeur ou autre évaluation prévue dans IPSAS 40 de la quote-part des actifs identifiables et de la quote-part des passifs identifiables se rapportant à l'entreprise commune D de la municipalité E (UM)</u>	
<u>Immobilisations corporelle</u>	<u>138</u>
<u>Immobilisations incorporelles (hors goodwill)</u>	<u>72</u>
<u>Créances clients</u>	<u>84</u>
<u>Stocks</u>	<u>70</u>
<u>Engagements de retraite</u>	<u>(12)</u>
<u>Dettes fournisseurs</u>	<u>(48)</u>
<u>Passifs éventuels</u>	<u>(52)</u>
<u>Passifs d'impôt différé (voir la norme internationale ou nationale relative au traitement de l'impôt sur le résultat)</u>	<u>(24)</u>
<u>Actif net</u>	
	<u>228</u>

- IE68. Selon IPSAS 40, l'excédent de la contrepartie transférée sur le montant affecté à la quote-part de l'actif net identifiable de la municipalité E est comptabilisé comme un goodwill :

<u>Contrepartie transférée</u>	<u>300 UM</u>
<u>Quote-part de l'actif identifiable et quote-part du passif identifiable de la municipalité E en rapport avec sa participation dans l'entreprise commune</u>	
	<u>228 UM</u>
<u>Goodwill</u>	<u>72 UM</u>

IE69. Les frais connexes à l'acquisition de 50 UM ne sont pas considérés comme faisant partie de la contrepartie échangée contre la participation obtenue dans l'entreprise commune. Ils sont comptabilisés en résultat comme une charge de la période au cours de laquelle les frais sont engagés et les services reçus (voir paragraphe 113 d'IPSAS 40).

Exemple 9 — Apport du droit d'utilisation d'un savoir-faire à une entreprise commune dont les opérations constituent une activité

IE70. Les entités A et B sont deux entités dont les activités concernent la construction de batteries très performantes destinées à des applications diverses.

IE71. Dans le but de mettre au point des batteries destinées aux véhicules électriques, ces entités ont conclu un contrat contraignant (l'entreprise commune Z) afin de travailler ensemble. Les entités A et B partagent le contrôle conjoint de l'entreprise commune Z. Cet accord est une entreprise commune dont les opérations constituent une activité selon la définition visée dans IPSAS 40.

IE72. Au bout de quelques années, les coparticipants (les entités A et B) sont parvenus à la conclusion qu'il est possible de mettre au point une batterie pour véhicules électriques en utilisant le matériau M. Cependant, le traitement du matériau M nécessite un savoir-faire spécialisé et jusqu'alors, le matériau M a uniquement servi à la production d'électricité.

IE73. Afin d'accéder au savoir-faire existant concernant le traitement du matériau M, les entités A et B concluent un accord de sorte que l'entité C les rejoigne en tant que coparticipant par l'acquisition auprès des entités A et B d'un intérêt dans l'entreprise commune Z. C devient ainsi partie aux contrats contraignants.

IE74. Les opérations de l'entité C ont jusqu'alors uniquement consisté à produire de l'électricité. L'entité C détient un immense savoir de longue date dans le traitement du matériau M.

IE75. En échange de sa quote-part dans l'entreprise commune Z, l'entité C verse une somme en numéraire aux entités A et B et leur accorde le droit d'utiliser son savoir-faire dans le traitement du matériau M pour les besoins de l'entreprise commune Z. Par ailleurs, l'entité C détache, auprès de l'entreprise commune Z, une partie de ses collaborateurs qui possèdent une expérience du traitement du matériau M. Cependant, l'entité C ne transfère pas le contrôle de ce savoir-faire aux entités A et B ni à l'entreprise commune Z car elle conserve l'ensemble des droits y afférents. L'entité C est notamment autorisée à retirer le droit d'utilisation de son savoir-faire dans le traitement du matériau M et à reprendre ses salariés qu'elle a détachés auprès de l'entreprise commune Z, sans restriction ni obligation de dédommager l'entité A, l'entité B ou l'entreprise commune Z si elle cesse d'être un coparticipant à l'entreprise commune Z.

IE76. La juste valeur du savoir-faire de l'entité C à la date de l'acquisition de l'intérêt dans l'entreprise commune s'élève à 1 000 UM. Immédiatement avant l'acquisition, la valeur comptable du savoir-faire dans les états financiers de l'entité C s'élevait à 300 UM.

Analyse

IE77. L'entité C a acquis un intérêt dans l'entreprise commune Z dont les opérations constituent une activité, selon la définition visée dans IPSAS 40.

IE78 Lors de la comptabilisation de sa prise d'intérêt dans l'entreprise commune, l'entité C applique tous les principes relatifs à la comptabilisation des acquisitions d'IPSAS 40 et d'autres IPSAS qui n'entrent pas en conflit avec les indications de la présente Norme (voir paragraphe 24A). L'entité C comptabilise donc, dans ses états financiers, sa quote-part des actifs et des passifs découlant du contrat contraignant (voir paragraphe 23).

IE79. L'entité C a accordé le droit d'utiliser son savoir-faire dans le traitement du matériau M à l'entreprise commune Z dès lors qu'elle s'est associée à l'entreprise commune Z en tant que coparticipant. Toutefois l'entité C conserve le contrôle de ce droit car elle est autorisée à retirer le droit d'utiliser son savoir-faire dans le traitement du matériau M et à reprendre ses salariés qu'elle a détachés, sans restriction ni obligation de dédommagement des entités A et B ou de l'entreprise commune Z si elle cesse de participer à l'entreprise commune Z.

IE80. Par conséquent, l'entité C continue de comptabiliser son savoir-faire dans le traitement du matériau M après l'acquisition de son intérêt dans l'entreprise commune Z car elle conserve l'intégralité des droits y afférents. En d'autres termes, l'entité C continuera de comptabiliser ce savoir-faire sur la base de sa valeur comptable de 300 UM. Comme elle conserve le contrôle du droit de l'utilisation du savoir-faire qu'elle a accordé à l'entreprise commune, l'entité C s'est accordé un droit d'utilisation de ce savoir-faire à elle-même. Par conséquent, l'entité C ne réévalue pas le savoir-faire et ne comptabilise pas un gain ou une perte sur l'octroi de ce droit d'utilisation.

Comparaison avec IFRS 11

IPSAS 37, *Partenariats*, s'inspire essentiellement d'IFRS 11, *Partenariats* (version publiée en 2011 comprenant les amendements introduits jusqu'au 31 décembre 2014). Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité aux entités du secteur public d'IFRS 9, *Instruments financiers*. Par conséquent, les références à IFRS 9 figurant dans IFRS 11 ont été remplacées par des références aux Normes IPSAS applicables aux instruments financiers.

Les principales différences entre IPSAS 37 et IFRS 11 sont les suivantes :

...

- ~~IPSAS 37 ne fournit pas d'indication sur l'allocation du goodwill aux coentreprises, ni sur le traitement comptable de l'acquisition d'un intérêt dans une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise. Ces questions sont abordées dans IFRS 11.~~

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 40, mais n'en fait pas partie intégrante.

Objectif (paragraphe 1)

- BC1. En l'absence d'une norme IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) traitant des regroupements d'entités du secteur public, les entités du secteur public sont invitées, dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, à se tourner vers d'autres normes comptables internationales ou nationales. Dans les cas de regroupements d'entités du secteur public, elles peuvent s'appuyer sur les dispositions d'IFRS 3, *Regroupements d'entreprises (International Financial Reporting Standard -IFRS®)*. Toutefois, IFRS 3 impose de comptabiliser tous les regroupements selon la méthode de l'acquisition. Lors de l'élaboration d'IFRS 3, l'International Accounting Standards Board (IASB®) est arrivé à la conclusion que les « vraies fusions » ou « fusions entre égaux » dans lesquelles aucune des entités se regroupant n'obtient le contrôle des autres sont si rares qu'elles en deviennent quasi inexistantes. L'IASB a également observé que les répondants et d'autres parties prenantes étaient dans l'incapacité de suggérer une frontière non ambiguë et non arbitraire qui permettrait de distinguer les fusions véritables ou fusions entre égaux des autres regroupements. L'IASB a conclu que la définition d'une telle frontière opérationnelle n'était pas envisageable (voir IFRS 3, BC35). Il a donc décidé qu'il n'était pas nécessaire de prévoir des dispositions distinctes pour la comptabilisation de ces regroupements.
- BC2. D'aucuns considèrent que dans le secteur public, les fusions ou rapprochements sont la forme de regroupement la plus courante. Il en résulte que les entités du secteur public peuvent ne pas appliquer les normes IFRS lors de la comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public. Cela signifie que l'information financière relative à ces regroupements risque de ne pas être cohérente ni appropriée dans les états financiers à usage général. Par conséquent, leurs utilisateurs pourraient ne pas obtenir les informations requises afin d'identifier le type d'un regroupement d'entités du secteur public et en évaluer la nature et les incidences financières. L'IPSASB considère que la présente Norme favorise la cohérence et la comparabilité de l'information financière sur les regroupements d'entités du secteur public telle qu'elle est fournie par les entités du secteur public.

Processus

- BC3. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a tenu compte des éléments se rapportant au contrôle contenus dans IPSAS 35, *États financiers consolidés*. L'IPSASB a étudié comment le contrôle, selon la définition visée dans IPSAS 35, doit influencer sur la classification des regroupements d'entités

du secteur public dans la présente Norme. Il a également tenu compte des indications relatives aux regroupements d'entités qui figurent dans le *Manuel de statistiques de finances publiques de 2014* afin d'éviter toutes divergences inutiles. L'IPSASB a par ailleurs pris en considération la norme IFRS 3 et les indications sur les regroupements fournies par les normalisateurs d'échelon national.

Convergence avec les Statistiques de finances publiques (SFP)

BC4. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a tenu compte du traitement des regroupements d'entités du secteur public tel qu'il figure dans les Statistiques de finances publiques (SFP) :

Les directives des SFP font une distinction entre une acquisition et un rapprochement, fondée sur le principe selon lequel dans le cas d'une acquisition, il y a une transaction alors que dans le cas d'un rapprochement, il peut n'y avoir qu'un reclassement d'unités.

Une transaction survient lorsqu'une « unité de marché » est nationalisée ou privatisée (à savoir qu'elle passe sous le contrôle de l'État ou qu'elle quitte ce contrôle), et les montants sont comptabilisés dans les SFP comme des transactions sous la forme de capitaux propres qui correspondent au prix de la transaction observé. Tous les changements de valorisation – par exemple, entre le solde d'ouverture de la part de capitaux propres de l'État et le prix éventuel de la transaction – sont comptabilisés en tant qu'effets de réévaluation, sans impact sur le montant net des prêt/emprunts de l'État. Dans le cas de rapprochements, le principal impact s'exerce sur la sectorisation des « unités institutionnelles ».

Lorsque les unités avant le rapprochement appartenaient au même secteur ou sous-secteur d'administrations publiques, le rapprochement sera sans incidence sur les données relatives à ce secteur ou sous-secteur. Ainsi, un rapprochement entre deux administrations locales, toutes deux déjà classées dans le secteur des administrations locales, ne changera en rien les résultats du secteur des administrations locales.

Cependant, dans le cas d'un rapprochement entre une unité d'un sous-secteur avec une unité relevant d'un autre sous-secteur, les unités ainsi rapprochées seront retirées du secteur auquel elles appartenaient pour venir s'ajouter au secteur auquel appartient la nouvelle unité issue du rapprochement, par le biais d'un reclassement de l'unité (comptabilisée dans les « Autres changements de volume d'actifs et de passifs » dans les SFP). Ainsi, dans le cas du rapprochement d'une unité d'une administration locale avec une administration d'État, l'unité sera reclassée et sortira du sous-secteur des administrations locales pour rejoindre celui des administrations d'État.

BC5. L'IPSASB a convenu que l'approche des SFP ne constituait pas une base adaptée à la classification des regroupements d'entités du secteur public envisagée dans la présente Norme, pour les raisons suivantes :

- (a) L'approche des SFP repose sur des concepts différents qui sont sans équivalent dans les IPSAS, comme :
 - (i) la classification par secteur des unités institutionnelles selon leur nature économique ; et
 - (ii) la distinction entre les producteurs marchands et non marchands.
- (b) Dans les SFP, les rapprochements peuvent provenir d'un reclassement d'unités sans donner lieu à la comptabilisation d'une transaction, ce qui est incompatible avec l'approche des normes IPSAS ; et
- (c) Les regroupements d'entités du secteur public au sein du même secteur ou sous-secteur des administrations publiques n'ont aucune incidence sur les données des SFP alors que les IPSAS exigeraient la comptabilisation des modifications concernant chaque entité individuelle.

BC6. En parvenant à cette conclusion, l'IPSASB a noté que les différences d'approches entre les SFP et les normes IPSAS peuvent conduire à une comptabilisation similaire. Ainsi :

- (a) les nationalisations seront probablement comptabilisées comme des acquisitions selon les deux approches ; et
- (b) la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts aboutira à une comptabilisation similaire à l'approche des reclassements prévue dans les SFP, lorsque les activités se regroupant avaient préalablement adopté les mêmes méthodes comptables.

Champ d'application (paragraphe 2 à 4)

BC7. Dans un premier temps, l'IPSASB a envisagé d'élaborer deux normes relatives aux regroupements d'entités du secteur public qui porteraient sur :

- (a) Les regroupements d'entités découlant d'opérations avec contrepartie directe — projet à la convergence limitée avec la norme IFRS 3 ; et
- (b) Les regroupements d'entités découlant d'opérations sans contrepartie directe — projet spécifique au secteur public.

BC8. En mai 2009, l'IPSASB a publié l'Exposé-sondage 41, *Regroupements d'entités à partir de transactions avec contrepartie directe*, qui correspondait au projet de convergence limitée avec IFRS 3. À l'issue de la procédure de consultation sur l'Exposé-sondage 41, l'IPSASB a décidé de ne pas poursuivre cette approche pour les raisons suivantes :

- (a) La norme IFRS 3 intègre les acquisitions à des conditions avantageuses à son champ d'application. On pourrait en déduire qu'IFRS 3 s'applique également au moins à certains regroupements d'entités sans

contrepartie directe. L'IPSASB a reconnu qu'il pourrait être difficile d'établir une distinction claire entre tous les regroupements d'entités avec et sans contrepartie directe.

- (b) Il n'était pas clairement établi si les regroupements dans lesquels aucune des parties se regroupant n'obtient le contrôle des autres parties au regroupement seraient classés comme des regroupements d'entités provenant de transactions avec contrepartie directe et devraient donc être comptabilisés comme des acquisitions selon l'Exposé-sondage 41.

BC9. L'IPSASB a ensuite décidé d'élaborer une norme unique qui traiterait de tous les regroupements d'entités du secteur public. Cet élargissement du champ d'application était intégré au document de consultation, Regroupements d'entités du secteur public, publié en juin 2012. Les répondants au Document de consultation se sont montrés favorables à cet élargissement du champ d'application.

BC10. L'IPSASB a donc décidé que la présente Norme doit s'appliquer à tous les regroupements d'entités du secteur public, en limitant les exceptions possibles. La présente Norme définit un regroupement d'entités du secteur public comme la réunion d'activités distinctes au sein d'une seule et même entité du secteur public. Cette définition renvoie donc au regroupement d'activités, et non d'entités car les regroupements d'entités du secteur public, comme dans le cas de regroupements d'entreprises du secteur privé, peuvent n'impliquer qu'une partie d'une entité dont la gestion peut être effectuée séparément du reste de l'entité.

BC11. Pour parvenir à une décision sur le champ d'application de la présente Norme, l'IPSASB a convenu d'intégrer les regroupements d'entités du secteur public sous contrôle commun. Alors que ces regroupements sont exclus du champ d'application de la norme IFRS 3, l'IPSASB a jugé important que la présente Norme inclue tous les regroupements d'entités du secteur public dans son champ d'application.

Exclusions du champ d'application

BC12. L'IPSASB a convenu que la présente Norme ne doit pas s'appliquer à la constitution de partenariats ou de coentreprises. L'IPSASB a déclaré dans le Document de consultation que :

« Le concept qui sous-tend la constitution d'une coentreprise diffère des autres regroupements au sens où cette constitution découle de la décision d'entités distinctes de partager le contrôle, à savoir que ces entités disposent d'un contrôle conjoint des activités qui constituent la coentreprise. Le concept de contrôle conjoint peut donner lieu à des difficultés sur la façon dont la coentreprise elle-même doit comptabiliser sa constitution ».

BC13. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB s'est interrogé sur le bien-fondé de cette argumentation étant donné l'approche différente de la

classification des regroupements d'entités du secteur public adoptée par la présente Norme. L'IPSASB a conclu que le concept de contrôle conjoint ne reflète pas les questions abordées dans la présente Norme et a donc décidé d'exclure la formation de partenariats de son champ d'application.

- BC14. L'IPSASB a fait observer qu'il peut exister des regroupements entre deux partenariats ou plus. L'IPSASB a considéré que lorsqu'un tel regroupement conduit à la constitution d'un nouveau partenariat, ce cas de figure ne relèverait pas du champ d'application d'IPSAS 40. L'IPSASB a noté qu'un regroupement peut aboutir à l'acquisition d'un ou plusieurs partenariats par un autre partenariat. En pareils cas, les entités qui exerçaient préalablement le contrôle sur les partenariats acquis renoncent à ce contrôle conjoint. Un regroupement de la sorte constituerait une acquisition relevant du champ d'application d'IPSAS 40.
- BC15. L'IPSASB a également convenu d'exclure du champ d'application de la présente Norme l'acquisition par une entité d'investissement d'une participation dans une entité contrôlée qui doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat. Ces transactions sont en effet considérées comme des investissements, plutôt que comme des regroupements d'entités du secteur public. IPSAS 35 prescrit les obligations comptables applicables à ces transactions.

Réponses à l'Exposé-sondage 60, Regroupements d'entités du secteur public

- BC16. L'IPSASB a publié ses propositions dans l'Exposé-sondage 60, *Regroupements du secteur public*, en janvier 2016. Les répondants à l'Exposé-sondage 60 ont en général été favorables aux propositions faites concernant le champ d'application et les exclusions. L'IPSASB a pris en considération les réponses et convenu qu'il n'était pas nécessaire de modifier le champ d'application. Pour ce faire, l'IPSASB a noté que le champ d'application de la norme devait englober les regroupements entrepris à titre temporaire, par exemple lors du renflouement d'une entreprise du secteur privé dans l'intention de la revendre dès qu'elle aura retrouvé une situation financière saine. L'IPSASB a noté que l'intégration de ce type de regroupement au champ d'application de la présente Norme était compatible avec la décision prise lors de l'élaboration d'IPSAS 35 de ne pas exiger des entités sous contrôle temporaire un traitement comptable différent.

Classification des regroupements d'entités du secteur public (paragraphe 7 à 14)

- BC17. À la suite des réponses reçues à l'Exposé-sondage 41, l'IPSASB a conclu que l'établissement d'une distinction entre les regroupements d'entités provenant de transactions avec ou sans contrepartie directe ne constituait pas une base suffisante à une future norme IPSAS. S'appuyer sur la définition d'une « transaction avec contrepartie directe » telle qu'elle figure dans les documents de l'IPSASB signifierait que la plupart des interventions des pouvoirs publics pendant les périodes de crise économique, comme lors

de la crise financière mondiale de 2008, ne satisferaient pas à la définition d'une acquisition. L'IPSASB a estimé qu'il n'était pas adapté de qualifier ces opérations de « renflouements » de regroupements.

- BC18. L'IPSASB a également fait observer qu'IFRS 3 s'applique aux « entreprises », et non aux entités. En plus de s'appliquer à une entité, la définition d'une entreprise pourrait également s'appliquer à une partie d'une entité qui pourrait être gérée séparément du reste de l'entité dont elle fait partie. L'IPSASB a tenu compte de ces questions lors de l'élaboration de son approche dans le Document de consultation.

Approche de la classification dans le Document de consultation, Regroupements d'entités du secteur public

- BC19. L'approche adoptée dans le Document de consultation consistait à distinguer les regroupements dans lesquels les parties se regroupant sont sous contrôle commun des regroupements dans lesquels les parties se regroupant ne sont pas contrôlées par la même entité contrôlante ultime, à savoir que ces parties ne sont pas sous contrôle commun. Une distinction supplémentaire a été faite entre les regroupements dans lesquels une partie obtient le contrôle d'une autre partie (qualifiés d'acquisitions dans le Document de consultation) et les regroupements dans lesquels aucune partie n'obtient le contrôle des autres parties au regroupement (qualifiés de rapprochements dans le Document de consultation).
- BC20. L'IPSASB a estimé que la notion du contrôle était importante dans la détermination de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public. Le contrôle sous-tend en effet une grande partie de l'information financière. IPSAS 35 impose à une entité de consolider les autres entités sous son contrôle, comme l'exige la norme IPSAS 6, *Etats financiers consolidés et individuels*, qui l'a précédée. L'IPSASB a également noté que les Statistiques de finances publiques adoptent une approche du contrôle similaire à celle adoptée aussi bien dans IPSAS 35 que dans IPSAS 6.
- BC21. Le contrôle est également un paramètre majeur dans la comptabilisation des actifs. Le paragraphe 5.6 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le Cadre conceptuel) définit un actif comme « une ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé ».
- BC22. L'IPSASB a donc décidé que le contrôle est un point de départ pertinent pour procéder à la classification des regroupements d'entités du secteur public. De ce fait, le Document de consultation a présenté le point de vue préliminaire de l'IPSASB sur le rôle du contrôle dans la classification des regroupements d'entités du secteur public :

«Le seul critère définitif permettant de faire la distinction entre un rapprochement et une acquisition est le suivant : dans le cas d'un rapprochement, aucune des activités se regroupant n'obtient le contrôle des autres activités ».

BC23. Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB a expliqué que les parties à un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun sont contrôlées en dernier ressort par la même entité aussi bien avant qu'après leur regroupement. Cela conduit à des différences économiques entre les regroupements qui ont lieu dans le cadre d'un contrôle commun et ceux qui ont lieu sans contrôle commun, comme suit :

- (a) Un regroupement d'entités du secteur public entre des entités au sein d'une entité économique (c'est-à-dire, sous contrôle commun) ne modifie pas les ressources économiques de cette entité économique ;
- (b) Les résultats (excédents et déficits) découlant d'un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun sont intégralement éliminés dans les états financiers à usage général de l'entité contrôlante ultime ; et
- (c) L'entité contrôlante ultime peut préciser s'il y a eu, ou non, transfert d'une contrepartie (et, en cas de transfert d'une contrepartie, le montant de celle-ci) dans un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun.

Ces différences peuvent avoir des implications sur le traitement comptable d'un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun.

BC24. L'approche décrite dans le Document de consultation reflétait les points de vue suivants de l'IPSASB :

- (a) Les différences économiques entre les regroupements qui ont lieu dans le cadre d'un contrôle commun et ceux qui ne se produisent pas dans le cadre d'un contrôle commun peuvent avoir des implications sur leur traitement comptable ; et
- (b) Il convient de distinguer les acquisitions des rapprochements en se fondant sur la notion du contrôle.

BC25. Les répondants au Document de consultation se sont prononcés en faveur et contre les propositions qui y figuraient dans des proportions identiques. Les répondants en désaccord avec les propositions suggérées ont indiqué que la distinction entre acquisitions et rapprochements exclusivement fondée sur la notion du contrôle ne reflétait pas le contexte spécifique du secteur public. Ces répondants ont notamment fait remarquer que :

- (a) Il peut exister des regroupements d'entités du secteur public dans lesquels il n'est pas possible d'identifier un acquéreur même s'il est possible d'identifier qu'une entité a obtenu le contrôle des activités par suite du regroupement. Selon IFRS 3, l'acquéreur peut être identifié par l'analyse des droits de propriété dans les parties respectives. Cependant, dans le contexte du secteur public, il peut ne pas exister de droits de propriété quantifiables dans les entités, ce qui rend une telle

analyse impossible. L'entité qui obtient le contrôle des activités peut ne pas avoir existé avant le regroupement et s'il n'existe pas de droits de propriété quantifiables dans cette entité, il ne sera pas possible d'identifier un acquéreur.

- (b) Des regroupements d'entités du secteur public peuvent être imposés à toutes les parties au regroupement par un niveau de gouvernement supérieur, par exemple, lorsqu'une administration centrale procède à la réorganisation d'une administration locale en légiférant sur un regroupement de municipalités, indépendamment du souhait des municipalités concernées.

BC26. Les répondants en désaccord avec les propositions du Document de consultation ont suggéré plusieurs autres fondements pour classer les regroupements du secteur public, notamment :

- (a) Des variantes au transfert, ou non, d'une contrepartie :
 - (i) Une contrepartie a été transférée dans le cadre du regroupement ;
 - (ii) Une contrepartie importante a été transférée dans le cadre du regroupement ;
 - (iii) Le regroupement s'est effectué à la valeur de marché ;
 - (iv) Distinguer les acquisitions (qui impliquent le transfert d'une contrepartie) qui ne sont pas sous contrôle commun de tous les autres regroupements ; et
 - (v) Distinguer les regroupements d'entités sous contrôle commun selon que le regroupement est pourvu, ou non, de « substance commerciale » (ce qui inclut le transfert d'une contrepartie).
- (b) La caractéristique de plein gré, ou non, du regroupement d'entités du secteur public.

Élaboration de l'approche de la classification dans l'Exposé-sondage 60, Regroupements d'entités du secteur public

BC27. L'IPSASB a étudié les réponses au Document de consultation. Il accepté que l'approche de la classification adoptée dans le Document de consultation ne reflétait pas toujours le contexte propre au secteur public. L'IPSASB a donc décidé de revoir la classification des regroupements d'entités du secteur public.

BC28. Dans le cadre de cette procédure, l'IPSASB a examiné si une des approches suggérées par les répondants pouvait constituer une autre base pour les besoins de la classification des regroupements. L'IPSASB a conclu à l'inadéquation des approches proposées par les répondants, pour les raisons suivantes :

- (a) L'IPSASB a conclu que le transfert d'une contrepartie ne suffit pas en soi à distinguer une acquisition d'un rapprochement. Comme indiqué

au paragraphe BC17 susvisé, la définition d'une acquisition comme une transaction avec contrepartie directe pourrait conduire à classer les opérations de renflouements comme des rapprochements. Dans la même logique, la définition d'une acquisition impliquant nécessairement le transfert d'une contrepartie par l'acquéreur pourrait conduire à classer les opérations de renflouements comme des rapprochements. La définition d'une acquisition comme nécessitant le transfert d'une contrepartie importante ou, dans le cas d'un regroupement d'entités du secteur public, comme nécessitant de se dérouler à la valeur de marché, ne réglerait pas le problème, notamment le cas des acquisitions à des conditions avantageuses (voir paragraphe BC8(a) susvisé).

- (b) L'IPSASB a conclu que le fait pour un regroupement d'entités du secteur public d'être effectué de plein gré ou non ne fournit pas, en soi, une indication suffisante pour décider de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public. La notion de plein gré dans la mise en œuvre d'un regroupement d'entités du secteur public donne une information sur le déroulement du regroupement, mais pas sur son issue. Les regroupements d'entités du secteur public peuvent conduire à des issues économiques différentes, qu'ils aient été menés de plein gré ou non. L'IPSASB n'a pas jugé envisageable de classer un regroupement d'entités du secteur public sans tenir compte de l'issue de ce regroupement. Par conséquent, l'IPSASB a considéré qu'une classification des regroupements d'entités du secteur public sur le seul fondement de leur mise en œuvre de plein gré ou non ne satisfaisait pas aux objectifs de l'information financière.

BC29. L'IPSASB a examiné le rôle du contrôle dans la classification des regroupements d'entités du secteur public avant de conclure que le contrôle reste un paramètre important pour déterminer si un regroupement est une acquisition ou un rapprochement. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a noté qu'il ne peut y avoir d'acquisition que lorsqu'une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités (ce point est discuté plus en détail au paragraphe BC25(a) susvisé). Par conséquent, l'IPSASB a étudié les paramètres suggérés par les répondants au Document de consultant pour décider des facteurs susceptibles de compléter de manière pertinente la notion du contrôle.

BC30. L'IPSASB a discuté des paramètres suivants et convenu qu'ils pourraient servir à compléter la notion du contrôle lors de la classification des regroupements d'entités du secteur public :

- (a) **Contrepartie.** L'IPSASB a convenu que considérer si un regroupement d'entités du secteur public s'est accompagné du transfert d'une contrepartie est pertinent pour décider de la classification du regroupement en question. En effet, une acquisition s'accompagne en général du versement d'une contrepartie, ce qui n'est pas le cas d'un

rapprochement. Pour les raisons indiquées au paragraphe BC28(a) susvisé, l'IPSASB a convenu que le transfert d'une contrepartie en soi n'était pas concluant et qu'il fallait obtenir de plus amples informations sur la nature d'un regroupement en tenant compte des raisons pour lesquelles il y avait eu ou non transfert d'une contrepartie.

- (b) **Transactions avec contrepartie directe.** L'IPSASB a convenu qu'il était plus probable d'identifier une acquisition dans le cadre d'une transaction avec contrepartie directe qu'en l'absence de contrepartie directe. Toutefois, l'IPSASB avait déjà reconnu qu'il pourrait être délicat d'établir clairement une distinction entre tous les regroupements d'entités avec ou sans contrepartie directe (voir paragraphe BC8(a) susvisé). L'IPSASB a conclu que les informations permettant de déterminer si un regroupement d'entités du secteur public était une transaction avec ou sans contrepartie directe pourraient être déterminées en tenant compte des raisons pour lesquelles il y avait eu, ou non, transfert d'une contrepartie. Par conséquent, l'IPSASB a conclu qu'il n'était pas nécessaire d'apprécier ce paramètre indépendamment de la contrepartie.
- (c) **Droits de propriété quantifiables.** L'IPSASB a noté que l'existence ou non de droits de propriété quantifiables dans une activité peut influencer sur la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public. En effet, en l'absence de droits de propriété quantifiables dans une activité, aucune contrepartie ne peut être transférée car il n'existe pas de partie bénéficiant d'un droit à percevoir la contrepartie en question. Cela peut permettre de distinguer un regroupement d'une acquisition toujours caractérisée par l'existence d'un détenteur desdits droits à même de percevoir la contrepartie. L'IPSASB a fait remarquer que l'absence de droits de propriété quantifiables peut être une raison à l'absence de transfert d'une contrepartie. Par conséquent, l'IPSASB a conclu qu'il n'était pas nécessaire d'apprécier ce paramètre indépendamment de la contrepartie.
- (d) **Processus décisionnel.** L'IPSASB a convenu que tenir compte des parties en capacité de prendre des décisions concernant un regroupement d'entités du secteur public pouvait fournir des informations utiles en vue de la classification de ce regroupement. Dans le secteur privé, les regroupements sont d'ordinaire conclus de plein gré, tout du moins du point de vue de l'acquéreur. Dans le secteur public, d'autres parties peuvent être impliquées dans le processus décisionnel. La liberté que les parties peuvent ainsi exercer peut influencer sur la substance économique du regroupement et, de fait, sur sa classification.
- (e) **Contrainte.** Dans le secteur public, un regroupement d'entités du secteur public peut être imposé par un niveau de gouvernement supérieur, que ce niveau supérieur exerce ou non le contrôle des parties

au regroupement pour les besoins de l'information financière. Ainsi, une administration centrale pourrait restructurer une administration locale en enjoignant à plusieurs municipalités de se regrouper. L'IPSASB a convenu que la contrainte est un paramètre pertinent pour déterminer la classification d'un regroupement d'entités du secteur public. Il a cependant estimé qu'il est possible d'obtenir des informations relatives à la contrainte en tenant compte du processus décisionnel. Par conséquent, l'IPSASB a conclu qu'il n'était pas nécessaire d'apprécier ce paramètre indépendamment du processus décisionnel.

- (f) **Contrôle commun.** Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB a identifié les différences économiques entre les regroupements d'entités du secteur public qui se déroulent sous contrôle commun et ceux qui ne se déroulent pas sous contrôle commun (voir paragraphe BC23 susvisé). L'IPSASB a convenu que la capacité de l'entité contrôlante à préciser s'il y a eu transfert d'une contrepartie est pertinente pour les besoins de la classification du regroupement. Il a cependant considéré cet élément comme relevant du processus décisionnel. Le fait que les ressources économiques de l'entité économique ne changent pas dans un regroupement sous contrôle commun et que tous les résultats (excédents et déficits) soient éliminés au moment de la consolidation ont été jugés pertinents en ce qui concerne l'entité contrôlante, mais pas en ce qui concerne l'entité contrôlée. Comme l'entité contrôlée sera l'entité présentant l'information financière du regroupement, l'IPSASB a conclu qu'il n'était pas nécessaire d'apprécier ce paramètre indépendamment du processus décisionnel.
- (g) **Droits des citoyens.** Sous certaines législations, les citoyens peuvent être associés au processus décisionnel, notamment, lorsque des regroupements d'entités du secteur public sont soumis à l'approbation des citoyens par voie de référendum. L'IPSASB a convenu que les droits des citoyens d'accepter ou de rejeter un regroupement sont pertinents par rapport à la classification du regroupement concerné. Toutefois, l'IPSASB a considéré ces droits comme des droits de participation au processus décisionnel. Par conséquent, l'IPSASB a conclu qu'il n'est pas nécessaire d'apprécier ce paramètre indépendamment du processus décisionnel.

BC31. L'IPSASB n'a pas estimé les paramètres suivants comme utiles pour compléter la notion du contrôle dans la classification des regroupements du secteur public :

- (a) **Changement de secteur.** L'IPSASB a reconnu qu'un changement de secteur est un indicateur de l'acquisition d'une activité par une entité du secteur public. Toutefois, l'IPSASB a considéré que ce changement de secteur est une conséquence d'un changement de contrôle, et non un

paramètre distinct à prendre en compte. L'IPSASB a également noté que la classification des unités institutionnelles par secteur sur la base de leur statut économique d'entités publiques était une caractéristique des SFP sans équivalent dans la littérature de l'IPSASB. Cet élément continuera d'être une divergence majeure entre l'information statistique macroéconomique et l'information comptable et financière. Par conséquent, l'IPSASB n'a pas considéré un changement de secteur comme un paramètre utile à la classification des regroupements d'entités du secteur public.

- (b) **Nature de la législation.** Dans certaines réponses au Document de consultation, il était suggéré que sous les législations dans lesquelles il existe une interaction ou une redistribution importante entre les différents niveaux de gouvernement, le secteur public peut être considéré comme fonctionnant dans le cadre d'une seule entité de type « quasi groupe ». Ce point de vue pourrait avoir des incidences sur la classification des regroupements d'entités du secteur public. L'IPSASB n'a pas considéré que du point de vue de l'entité qui présente l'information financière, la nature de la législation était pertinente pour la classification des regroupements d'entités du secteur public. Une entité présentant l'information financière peut apprécier le contrôle, la contrepartie et le processus décisionnel sans faire référence à une entité de type « quasi groupe ». L'IPSASB a noté que la nature de la législation peut faire partie de l'appréciation de la nature du regroupement d'entités du secteur public, qu'une entité peut avoir besoin de prendre en considération lorsque l'analyse de tous les autres paramètres n'a pas conduit à un résultat probant ni n'a fourni d'indication suffisante pour déterminer la classification appropriée d'un regroupement d'entités du secteur public.
- (c) **Mode de fonctionnement.** Certains répondants au Document de consultation ont suggéré que le mode de fonctionnement pouvait être pertinent pour la classification des regroupements d'entités du secteur public. Parmi les exemples donnés, figuraient :
- (i) existence d'un pouvoir ministériel ou autre pouvoir de gouvernement permettant à l'État d'ordonner à l'organe de direction de l'entité de remplir les objectifs de politique de l'État ;
 - (ii) approbation ministérielle pour les budgets opérationnels ; et
 - (iii) importante marge de manœuvre de l'État, selon la législation actuelle, pour nommer ou révoquer une majorité des membres de l'organe de direction de l'entité.

L'IPSASB a conclu que les exemples fournis indiquaient l'existence d'un contrôle ou d'un contrôle commun, sans pour autant impliquer

l'existence d'un paramètre indépendant. À cet égard, l'IPSASB n'a pas considéré le mode de fonctionnement comme pertinent par rapport à la classification des regroupements du secteur public.

- (d) **L'entité impose la politique publique et/ou s'engage dans une activité non marchande principalement financée par des ressources publiques.** Certains répondants au Document de consultation ont suggéré qu'il fallait compléter la notion du contrôle en considérant si l'entité impose la politique publique et/ou s'engage dans une activité non marchande principalement financée par des ressources publiques. Si tel est le cas, cela doit suggérer un rapprochement. L'IPSASB a noté que cette approche supposerait l'introduction de nouveaux concepts dans la littérature de l'IPSASB. Par exemple, une activité non marchande est une notion qui figure dans les SFP que l'IPSASB n'a pas adoptée. L'IPSASB n'a pas jugé approprié d'introduire ces notions dans l'Exposé-sondage 60. Par conséquent, l'IPSASB n'a pas jugé ce paramètre pertinent par rapport à la classification des regroupements d'entités du secteur public.
- (e) **Reddition des comptes.** Certains répondants ont suggéré que la comptabilisation d'un regroupement d'entités du secteur public à la juste valeur fournit davantage d'informations sur l'effet de ce regroupement, mais que cela n'est utile qu'aux fins de l'appréciation de la reddition des comptes dans le cas où c'est l'entité qui a pris la responsabilité de décider du regroupement. L'IPSASB n'a pas considéré la reddition des comptes comme un paramètre primordial à part entière, mais a reconnu que les informations découlant de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public devaient satisfaire aux objectifs de l'information financière. Dans des cas exceptionnels, lorsqu'une analyse de la contrepartie et du processus décisionnel ne conduit pas à un résultat probant ni ne fournit d'indication suffisante pour permettre la classification appropriée d'un regroupement d'entités du secteur public, une entité peut devoir prendre en compte d'autres points, notamment la question de savoir quelles informations seraient susceptibles de répondre aux objectifs de l'information financière et de satisfaire aux caractéristiques qualitatives.

BC32. L'IPSASB a donc conclu que le contrôle doit être complété par deux paramètres supplémentaires : d'une part, le transfert, ou non, d'une contrepartie, avec les raisons de la présence ou de l'absence d'une telle contrepartie et d'autre part, le processus décisionnel. Ces paramètres sont vastes et englobent des éléments qui relèvent d'autres paramètres, comme évoqué ci-dessus.

BC33. L'IPSASB a noté que ces paramètres pourraient servir soit pour compléter les indicateurs du contrôle mentionnés dans IPSAS 35, soit pour compléter la notion du contrôle lors de la classification des regroupements du secteur public. L'IPSASB a débattu de l'intérêt de ces deux approches. Il a observé que le

recours à des paramètres en complément des indicateurs liés au contrôle allait probablement aboutir à une approche de la classification plus satisfaisante en ce qui concerne la caractéristique qualitative de la comparabilité. Cependant, l'IPSASB a considéré que l'utilisation des paramètres pour compléter la notion du contrôle allait probablement conduire à une approche de la classification qui fournirait des informations plus pertinentes et plus fidèles. L'utilisation de ces paramètres pour compléter la notion de contrôle était également davantage susceptible de régler les inquiétudes soulevées par les répondants.

- BC34. Les répondants au Document de consultation avaient identifié des difficultés pour établir la distinction entre les acquisitions et les rapprochements sur la base du seul contrôle qu'il était peu probable de résoudre en totalité avec le développement complémentaire des indicateurs liés au contrôle.

L'IPSASB en a convenu et a conclu que l'obtention du contrôle des activités par une partie au regroupement est un élément essentiel d'une acquisition, mais pas suffisant en soi pour déterminer si un regroupement est une acquisition. L'IPSASB a donc convenu d'élaborer une approche de la classification des regroupements d'entités du secteur public qui :

- (a) S'appuie sur les paramètres pour compléter la notion du contrôle ; et
- (b) examine le contrôle pour savoir si une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités par suite du regroupement.

- BC35. Ayant convenu d'élaborer une approche qui utilise les paramètres pour compléter la notion de contrôle, l'IPSASB a discuté de l'importance relative à accorder au contrôle et aux autres paramètres lors de la classification des regroupements d'entités du secteur public. Dans le cadre cette discussion, l'IPSASB a identifié les deux approches suivantes :

- (a) **Approche par la présomption réfutable.** Selon cette approche, lorsqu'une partie à un regroupement obtient le contrôle d'une activité, cela crée une présomption réfutable que le regroupement est une acquisition. Cette approche accorde beaucoup de poids à l'obtention du contrôle et l'analyse des autres paramètres se concentre sur l'existence d'indications suffisantes ou pas pour réfuter cette présomption.
- (b) **Approche par la pondération individuelle.** Selon cette approche, les différentes pondérations accordées à l'obtention du contrôle, à la contrepartie et au processus décisionnel sont affaire de jugement professionnel fondé sur les circonstances individuelles propres à chaque regroupement. Les préparateurs identifieront les paramètres (le cas échéant) qui indiquent une acquisition et ceux (le cas échéant) qui indiquent un rapprochement. En présence d'indicateurs signalant à la fois une acquisition et un rapprochement, la pondération attribuée à

chaque paramètre respectivement par les préparateurs faisant appel à leur jugement professionnel déterminera la classification.

- BC36. L'IPSASB a noté que l'approche par la présomption réfutable est plus claire et répond de manière plus satisfaisante à la caractéristique qualitative de la comparabilité. L'approche par la pondération individuelle risque, dans la pratique, de s'avérer plus subjective. L'IPSASB a cependant reconnu que l'approche par la pondération individuelle permettrait aux acteurs comptables de mieux refléter la substance économique d'un regroupement et de mieux satisfaire aux caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle.
- BC37. Le contrôle a été perçu par la plupart des membres comme plus important pour déterminer la classification que les autres paramètres, et l'approche par la présomption réfutable en a été le reflet. Par conséquent, l'IPSASB a convenu de proposer l'approche par la présomption réfutable.
- BC38. Pour parvenir à cette décision, l'IPSASB a noté qu'une approche prenant en compte d'autres paramètres en complément de la notion de contrôle (ce qui satisfait mieux aux caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle, aux dépens de la comparabilité), tout en intégrant, en parallèle, une présomption réfutable selon laquelle l'existence d'une partie au regroupement obtenant le contrôle des activités donne lieu à une acquisition (ce qui satisfait mieux à la caractéristique qualitative de la comparabilité, aux dépens de la pertinence et de l'image fidèle) devrait normalement parvenir à un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives.
- BC39. L'IPSASB a également pris en compte la possibilité que, dans de rares circonstances, ni l'indicateur de la contrepartie ni l'indicateur du processus décisionnel ne suffisent à réfuter la présomption qu'un regroupement d'entités du secteur public soit une acquisition même si cette classification ne reflète pas la substance économique du regroupement. L'IPSASB a convenu d'exiger la prise en compte de la substance économique du regroupement pour déterminer si la présomption devait être réfutée. Afin d'aider les préparateurs dans cette détermination, l'Exposé-sondage 60 a également exigé, dans ces circonstances rares, une appréciation pour déterminer la classification qui produit l'information répondant de la manière la plus satisfaisante aux objectifs de l'information financière et aux caractéristiques qualitatives.
- BC40. L'IPSASB a estimé que les circonstances les plus courantes dans lesquelles un regroupement d'entités du secteur public serait considéré comme une acquisition sont les suivantes :
- (a) Une partie au regroupement obtient le contrôle d'une activité et verse une contrepartie destinée à dédommager les détenteurs de droits sur l'actif net de l'activité transférée pour avoir renoncé à leurs droits.
 - (b) Une partie au regroupement obtient le contrôle d'une activité ne faisant pas partie du secteur public sans verser de contrepartie destinée

à dédommager les détenteurs de droits sur l'actif net des activités transférées.

- (c) Une partie au regroupement obtient le contrôle d'une activité ne faisant pas partie du secteur public en imposant le regroupement à l'autre partie.
- (d) Une partie au regroupement obtient le contrôle d'une activité d'une administration distincte.

L'IPSASB a noté que sauf dans des cas exceptionnels, l'approche de la classification adoptée dans l'Exposé-sondage 60 conduirait à classer ces regroupements comme des acquisitions. C'est l'argument qui a conforté l'IPSASB dans l'idée que l'approche adoptée était la bonne.

Réponses à l'Exposé-sondage 60

- BC41. L'IPSASB a examiné les réponses à l'Exposé-sondage 60. Il a pris note du soutien important manifesté en faveur de l'approche globale de la classification des regroupements d'entités du secteur public dans l'Exposé-sondage.
- BC42. Les répondants ont cependant identifié des domaines d'amélioration possible de l'approche. Les principales difficultés identifiées étaient les suivantes :
- (a) Opter pour une présomption réfutable qui, dans la plupart des cas, devait l'être pouvait prêter à confusion ;
 - (b) L'approche était perçue comme accordant trop d'importance au contrôle, certaines parties prenantes interprétant le contenu de l'Exposé-sondage comme exigeant l'utilisation de la méthode de l'acquisition dans la plupart des cas lorsqu'une partie au regroupement obtient le contrôle des activités ; et
 - (c) Sous de nombreuses législations, il sera plus facile de déterminer la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public par référence aux indicateurs (contrepartie et processus décisionnel), plutôt que par référence au fait que l'une des parties au regroupement ait obtenu le contrôle des activités.
- BC43. L'IPSASB a pris acte de ces préoccupations. Il a accepté que les présomptions réfutables soient en général rarement réfutées et que l'utilisation de cette expression en présument de la fréquence de sa réfutation puisse prêter à confusion pour les préparateurs. Cette source de confusion pourrait conduire les préparateurs à classer un regroupement d'entités du secteur public comme une acquisition alors que ce n'était pas l'intention de l'IPSASB.
- BC44. L'IPSASB a considéré que cette source de confusion possible quant à l'interprétation de la présomption réfutable pouvait expliquer les inquiétudes de certaines parties prenantes quant à une utilisation à mauvais escient de la

méthode de l'acquisition. L'IPSASB n'avait pas pour intention que l'approche de l'Exposé-sondage exige l'utilisation de la méthode de l'acquisition dans la plupart des cas lorsqu'une partie au regroupement obtient le contrôle des activités. L'IPSASB a considéré qu'il n'y aurait d'acquisitions que dans des circonstances limitées, comme indiqué à la liste figurant au paragraphe BC40 ci-dessus.

- BC45. L'IPSASB a accepté que sous de nombreuses législations, la substance économique d'un regroupement d'entités du secteur public soit plus facilement déterminée par référence aux indicateurs, en particulier dans les cas d'un regroupement sous contrôle commun. L'IPSASB a cependant noté que ce n'était pas le cas sous toutes les législations. Il a observé que le contrôle restait un paramètre important ; en particulier, une acquisition ne peut se produire que lorsqu'une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités. L'IPSASB a également relevé que l'approche de l'Exposé-sondage 60 fournissait un cadre de décision adapté pour s'assurer de la prise en compte de tous les paramètres pertinents.
- BC46. L'IPSASB a donc convenu d'examiner à nouveau la façon dont l'approche de la classification est exprimée afin de régler ces problèmes, sans dénaturer la substance de l'approche. La présomption réfutable et la référence au contrôle devait être la première étape du processus consistant à déterminer une classification fondée sur la substance économique du regroupement. Lors de la création de cette première étape, l'IPSASB n'envisageait pas qu'une fois qu'il aurait été établi qu'une partie avait obtenu le contrôle, le paramètre du contrôle se verrait accorder un poids plus important que la contrepartie ou le processus décisionnel dans la détermination de la substance économique du regroupement. L'IPSASB a accepté que la référence du paragraphe BC35(a) à l'approche accordant une forte pondération à l'obtention du contrôle puisse être trompeuse. Le contrôle reste un paramètre important car en l'absence de contrôle, toute possibilité d'acquisition est éliminée, mais son importance pour déterminer la substance économique d'un regroupement donné dans lequel une partie a obtenu le contrôle est affaire de jugement professionnel. L'IPSASB reste convaincu que l'approche de la classification proposée dans l'Exposé-sondage 60 est adaptée et que les changements introduits dans la présente Norme sont destinés à clarifier davantage la manière d'appliquer cette approche. Ces changements ne visent pas à parvenir à des classifications différentes de ce qui figure dans l'Exposé-sondage 60.

Comparaison avec IFRS 3

- BC47. La présente Norme ne s'inspire pas d'IFRS 3. IFRS 3 traite tous les regroupements d'entreprises comme des acquisitions alors que la présente Norme prévoit deux types de regroupements, les rapprochements et les acquisitions. L'IPSASB justifie le bien-fondé de cette distinction pour les raisons suivantes :

- (a) Lors de l'élaboration de la norme IFRS 3, l'IASB a conclu que les « vraies fusions » ou « fusions entre égaux » dans lesquelles aucune des entités se regroupant n'obtient le contrôle des autres sont si rares qu'elles en deviennent quasi inexistantes. Cependant, dans le secteur public, ces regroupements sont courants. L'élaboration d'une norme qui n'aborderait pas la question des rapprochements ne répondrait pas aux besoins des utilisateurs d'états financiers à usage général du secteur public.
- (b) IFRS 3 part de l'hypothèse qu'il est toujours possible d'identifier l'acquéreur étant donné que les entreprises auxquelles s'applique IFRS 3 sont toujours la propriété de détenteurs. Dans le secteur public, il peut ne pas y avoir de droits de propriété quantifiables dans une entité du secteur public, ce qui rend impossible l'identification d'un acquéreur. L'élaboration d'une norme qui ne permette pas de rendre compte de ce cas de figure ne répondrait pas aux besoins des utilisateurs d'états financiers à usage général du secteur public.

Comptabilisation des rapprochements (paragraphe 15 à 57)

Raisons de l'adoption de la nouvelle méthode de comptabilisation des rapprochements par la mise en commun d'intérêts

- BC48. Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB a identifié trois méthodes de comptabilisation des regroupements d'entités du secteur public ayant déjà été appliquées dans la pratique ou ayant déjà fait l'objet de discussions. Ces méthodes sont les suivantes :
- (a) Méthode de l'acquisition ;
 - (b) Mise en commun d'intérêts, y compris sa variante modifiée, qualifiée de nouvelle méthode de mise en commun d'intérêts ; et
 - (c) Méthode comptable du « nouveau départ ».
- BC49. La méthode de l'acquisition (appliquée par IFRS 3) impose l'identification d'un acquéreur dans toutes les opérations de regroupement. L'IPSASB avait déjà conclu qu'il risquait de ne pas être possible d'identifier un acquéreur dans toutes les opérations de regroupement d'entités du secteur public et que tout regroupement dans lequel il ne serait pas possible d'identifier un acquéreur serait classé comme un rapprochement. L'IPSASB a donc conclu que la méthode comptable de l'acquisition n'était pas adaptée aux rapprochements.
- BC50. La méthode comptable de la mise en commun d'intérêts était précédemment employée dans IAS 22, *Regroupements d'entreprises* (norme ayant précédé IFRS 3). Cette méthode devait s'appliquer à un regroupement dans lequel il n'était pas possible d'identifier un acquéreur. La méthode comptable de la mise en commun d'intérêts était précédemment utilisée sous de nombreuses législations comme base de la comptabilisation des fusions ou

des rapprochements. Elle continue d'être utilisée par de nombreuses entités lors de la comptabilisation des regroupements sous contrôle commun (qui sont exclus du champ d'application d'IFRS 3).

- BC51. La méthode de la mise en commun d'intérêts comptabilise les activités se regroupant comme poursuivant leurs activités comme précédemment, même si elles sont dorénavant détenues et gérées conjointement. Les éléments des états financiers des activités se regroupant de l'exercice au cours duquel le regroupement a lieu, et de tous les exercices présentés pour comparaison, sont intégrés aux états financiers de l'entité issue du regroupement comme si ces activités avaient été regroupées à la date d'ouverture du premier des exercices présentés. En d'autres termes, le fait générateur de comptabilisation est la date d'ouverture du premier des exercices présentés et les informations comparatives sont retraitées en conséquence.
- BC52. L'IPSASB a noté que d'aucuns sont d'avis que l'obligation de retraiter les informations comparatives pourrait s'avérer onéreuse et inutile. Dans le Document de consultation, l'IPSASB a lancé une consultation sur une variante de la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts, qualifiée de nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts. Selon la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts, l'entité issue du regroupement regroupe les éléments de l'état de la situation financière à compter de la date du rapprochement.
- BC53. La troisième méthode dont l'IPSASB a discuté dans le Document de consultation est la méthode comptable du nouveau départ. Par opposition à la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts, le postulat de la méthode du nouveau départ est le suivant : l'entité issue du regroupement est une nouvelle entité (qu'il y ait ou non eu constitution d'une nouvelle entité) ; par conséquent, son historique démarre à cette date. La nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts a, en pratique, un effet similaire.
- BC54. La méthode du nouveau départ exige la comptabilisation de tous les actifs et passifs identifiables de toutes les activités regroupées à la juste valeur à la date du regroupement dans les états financiers de l'entité issue du regroupement. Cela suppose la comptabilisation des actifs et passifs identifiables qui n'étaient préalablement pas comptabilisés par les différentes activités qui ont été regroupées. En d'autres termes, la méthode comptable du nouveau départ utilise la même base de comptabilisation et d'évaluation que la méthode de l'acquisition, mais elle l'applique à l'ensemble des activités regroupées, et non aux seules activités acquises.
- BC55. Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts, la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts et la méthode comptable du nouveau départ offraient chacune une base possible à la comptabilisation des rapprochements.

BC56. L'IPSASB a noté que les futurs flux de trésorerie et le potentiel de service futur de l'entité issue du rapprochement seront en général identiques, quelle que soit la méthode employée pour comptabiliser le rapprochement. Cependant, la présentation de la performance financière et de la situation financière de l'entité issue du rapprochement diffèrent considérablement selon la méthode employée. En laissant aux préparateurs des états financiers la liberté de choisir la méthode comptable qu'ils souhaitent utiliser, on réduira la comparabilité entre les entités et au fil du temps.

BC57. Les tenants de la méthode de la mise en commun d'intérêts ou de la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts pour comptabiliser les rapprochements ont estimé que ces deux méthodes satisfont aux besoins des utilisateurs :

- (a) en leur présentant les informations nécessaires pour prendre des décisions ; et
- (b) pour apprécier la capacité de l'entité issue du rapprochement à rendre compte de l'utilisation de ses ressources.

En effet, les utilisateurs d'états financiers à usage général d'entités du secteur public utilisent ces informations pour apprécier la manière dont les ressources financières sont affectées et juger de la situation financière d'une entité. Ces informations peuvent être obtenues par l'application de la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts ou de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts.

BC58. Ces méthodes sont perçues comme satisfaisant aux caractéristiques qualitatives de pertinence et d'image fidèle car elles reflètent les valeurs comptabilisées dans les états financiers des activités se regroupant avant le rapprochement. La performance ultérieure de l'entité issue du regroupement, et sa capacité à rendre des comptes sur la gestion de ces ressources peuvent être appréciées sur la même base que celle utilisée pour apprécier la reddition de comptes avant le rapprochement.

BC59. La méthode comptable de la mise en commun d'intérêts ou la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts sont généralement considérées comme les moins onéreuses à appliquer pour les raisons suivantes :

- (a) Elles utilisent les valeurs comptables existantes des actifs, des passifs et l'actif net/situation nette des activités regroupées ; et
- (b) Elles n'exigent pas l'identification, l'évaluation ni la comptabilisation des actifs ou des passifs qui n'étaient pas comptabilisés au préalable, avant le rapprochement.

BC60. Les tenants de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts la jugent supérieure à la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts car, selon eux, elle dépeint le rapprochement tel qu'il est effectivement. En

effet, cette méthode comptabilise les actifs et les passifs des activités se regroupant à la date du rapprochement. Ses tenants estiment qu'elle donne une image fidèle du rapprochement.

- BC61. Les tenants de l'utilisation de la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts reconnaissent que l'historique des activités regroupées peut concourir à apprécier la performance de l'entité issue du rapprochement. Lors des discussions sur les avantages des différentes méthodes, l'IPSASB a reconnu que l'adoption de la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts qui ne répond pas aux besoins des utilisateurs en termes d'informations historiques risque de ne pas satisfaire aux objectifs de l'information financière.
- BC62. D'autres considèrent que la méthode comptable du nouveau départ est supérieure du point de vue conceptuel tant à la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts qu'à sa nouvelle version car l'entité issue du regroupement doit rendre des comptes sur la valeur actuelle des ressources des activités regroupées. Elle présente également des informations plus complètes sur un rapprochement car elle prévoit la comptabilisation des actifs et des passifs identifiables des activités regroupées, que ces actifs ou passifs aient été comptabilisés ou non avant le rapprochement.
- BC63. Les tenants de la méthode comptable du nouveau départ considèrent qu'elle satisfait aux besoins des utilisateurs :
- (a) en leur présentant les informations nécessaires pour prendre des décisions ; et
 - (b) pour apprécier la capacité de l'entité issue du rapprochement à rendre compte de l'utilisation de ses ressources.

En effet, elle permet aux utilisateurs de mieux apprécier la situation financière de l'entité ainsi que la manière dont les ressources financières sont affectées.

- BC64. Les tenants de la méthode comptable du nouveau départ la considèrent, dans une large mesure, comme le prolongement de l'utilisation de la juste valeur employée dans la méthode comptable de l'acquisition. Ils soutiennent donc que si la méthode de l'acquisition est celle retenue pour comptabiliser les acquisitions, il n'y a aucune raison de ne pas adopter une comptabilisation similaire pour ce qui est des rapprochements.
- BC65. Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB est parvenu à la conclusion que la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts est la méthode qu'il convient d'appliquer car elle permet aux utilisateurs d'apprécier la performance et la reddition de comptes de l'entité issue du regroupement sans que cette dernière ait besoin de réévaluer ses actifs et ses passifs. De plus, cette méthode comptabilise le rapprochement à la date à laquelle il a lieu. L'IPSASB a fait valoir que les IPSAS permettent une réévaluation à la juste valeur après la comptabilisation initiale si une entité

issue d'un regroupement considère que cette approche devrait fournir des informations plus pertinentes aux utilisateurs.

- BC66. Les répondants au Document de consultation ont en général accueilli favorablement le point de vue de l'IPSASB selon lequel la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts est la méthode adaptée aux rapprochements. L'IPSASB a étudié de nouveau les différentes méthodes lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 60 sans trouver la moindre raison susceptible de motiver un changement de son point de vue précédent. L'IPSASB a donc convenu que la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts doit être adoptée pour les rapprochements dans l'Exposé-sondage 60. Pour en arriver à cette décision, l'IPSASB a convenu que la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts doit prévoir de fournir des informations adaptées afin de garantir aux utilisateurs d'états financiers à usage général d'entités du secteur public un accès aux informations historiques dont ils ont besoin.
- BC67. Les répondants à l'Exposé-sondage 60 ont en général convenu que la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts est la méthode adaptée pour rendre compte des rapprochements. Certains ont cependant considéré que la version antérieure de cette méthode fournit des informations plus satisfaisantes. Ils ne se sont donc montrés favorables à l'adoption de la nouvelle méthode de la mise en commun d'intérêts que pour des raisons de coût/avantage. Ils ont en effet estimé que dans certaines circonstances, la présentation d'informations relatives aux exercices antérieurs procure des avantages supérieurs aux coûts engagés pour les produire. L'IPSASB a accepté ce point de vue et convenu que les entités issues d'un rapprochement doivent être autorisées, sans y être obligées, à présenter des informations relatives aux précédents exercices. L'IPSASB a décidé que les informations relatives aux précédents exercices ne seraient pas retraitées car pour ce faire, il faudrait faire appel à un fait générateur de la comptabilisation différent, ce qui porterait atteinte à la comparabilité des informations ainsi présentées.

Exceptions au principe de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs à leur précédente valeur comptable

- BC68. La nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts exige que l'entité issue du rapprochement comptabilise et évalue les actifs et passifs des activités regroupées à leurs précédentes valeurs comptables, sous réserve de l'obligation d'ajuster ces valeurs comptables afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement. Les effets de toutes les transactions entre les activités se regroupant, que ces transactions aient eu lieu avant ou après la date de rapprochement, sont éliminés lors de la préparation des états financiers de l'entité issue du rapprochement.
- BC69. L'IPSASB a examiné les circonstances dans lesquelles l'application de ces principes ne serait pas adaptée. Il a identifié trois circonstances dans lesquelles

une exception aux principes de la comptabilisation et/ou de l'évaluation serait judicieuse :

- (a) **Licences et droits similaires préalablement octroyés par une activité se regroupant à une autre activité regroupée.** Une licence ou un droit similaire peut avoir été octroyé par une activité se regroupant à une autre et comptabilisé comme une immobilisation incorporelle par l'activité qui l'a reçu. L'application des principes généraux imposerait l'élimination de cette transaction. L'IPSASB a cependant considéré que lors de l'octroi de la licence ou d'un droit similaire, les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont satisfaits. Lorsque des immobilisations incorporelles générées en interne ne sont pas comptabilisées, c'est la conséquence des difficultés rencontrées pour identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques ou un potentiel de service futurs attendus c'est également lié à la difficulté rencontrée pour déterminer le coût de l'actif de façon fiable. Dès lors qu'une licence ou un droit similaire a été octroyé à un bénéficiaire, cela démontre l'existence d'un actif identifiable qui générera des avantages économiques ou un potentiel de service futurs. De même, la transaction définira un coût pour l'actif. Par conséquent, les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont satisfaits. De ce fait, l'actif n'est pas éliminé lorsque des activités regroupées qui ont accordé ou reçu une licence ou un droit similaire font partie d'un rapprochement. La situation est comparable à celle de la cession d'une immobilisation corporelle par une activité se regroupant à une autre activité se regroupant. L'élimination de l'effet de la vente de l'actif n'élimine pas pour autant l'immobilisation corporelle en soi, sachant que l'actif était précédemment comptabilisé par le vendeur. Dans le cas d'une licence ou d'un droit similaire, l'élimination de la transaction n'élimine pas pour autant l'immobilisation incorporelle vu que la transaction donne une indication suffisante de l'existence de l'immobilisation incorporelle, au point que le concédant comptabilisera lui-même cette immobilisation incorporelle. L'IPSASB a noté que dans les cas où une activité se regroupant obtient le contrôle d'autres activités, un droit pourrait être considéré comme un droit acquis de nouveau. L'IPSASB n'a pas jugé que cela justifie un traitement comptable différent et a noté que les droits acquis de nouveau sont comptabilisés comme des immobilisations incorporelles selon la méthode de l'acquisition. Pour ces raisons, l'IPSASB a conclu que l'actif comptabilisé au titre d'une licence ou d'un droit similaire préalablement accordé par une activité se regroupant à une autre ne doit pas être éliminé.
- (b) **Impôt sur le résultat.** Dans le secteur public, les rapprochements, notamment ceux imposés par un gouvernement de niveau supérieur, peuvent s'accompagner de remises d'impôts dans le cadre des termes

et conditions du rapprochement. L'IPSASB a convenu que l'entité issue du regroupement doit comptabiliser tous les éléments d'impôt qui existent après le rapprochement, et non ceux qui existaient avant le rapprochement. Après examen des commentaires des répondants à l'Exposé-sondage 60, l'IPSASB a convenu qu'il peut exister des cas de remises d'impôts après un rapprochement, mais qui n'ont pas été prévus dans le cadre des termes et conditions du rapprochement. L'IPSASB a donc convenu d'intégrer des dispositions traitant de ces deux cas de figure dans IPSAS 40.

- (c) **Avantages du personnel.** L'IPSASB a noté que les actifs et les passifs qui doivent être comptabilisés selon IPSAS 39, *Avantages du personnel*, au titre d'un régime d'avantages postérieurs à l'emploi à la suite d'un rapprochement pouvaient différer des valeurs comptables cumulées des montants équivalents des activités regroupées. Ainsi, un rapprochement concerne cinq activités se regroupant qui sont les seuls membres d'un régime multi-employeurs à prestations définies. Avant le rapprochement, ces activités disposent d'informations insuffisantes pour déterminer la quote-part proportionnelle de chacune dans l'obligation au titre des prestations définies, dans les actifs du régime et le coût associé au régime. En conséquence, les activités se regroupant comptabilisent le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies. Après le rapprochement, l'entité issue du regroupement se retrouve être le seul membre du régime et elle est en mesure de déterminer son obligation au titre des prestations définies, ses actifs du régime et son coût associé au régime. Elle comptabilise donc le régime comme un régime à prestations définies à compter de la date du rapprochement. L'IPSASB a convenu que l'état de la situation financière d'ouverture de l'entité issue du regroupement doit intégrer les actifs et les passifs évalués selon IPSAS 39.

Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette qui résulte d'un rapprochement

- BC70. Lors de l'élaboration de l'Exposé-sondage 60, l'IPSASB a indiqué l'existence possible d'un montant résiduel résultant d'un rapprochement. L'IPSASB a examiné la façon de comptabiliser et d'évaluer ce montant. Il a convenu que ce montant résiduel ne reflète pas la performance financière de l'entité issue du regroupement et a conclu que ce montant résiduel doit être comptabilisé dans l'état de la situation financière d'ouverture de l'entité issue du regroupement.
- BC71. L'IPSASB a examiné la nature de ce montant résiduel. Il a considéré que dans le cas de rapprochements d'entités qui ne sont pas sous contrôle commun, ce montant résiduel représente la performance financière passée des activités se regroupant qui n'est pas intégré à leur actif net/situation nette qui est transféré. L'IPSASB a convenu que ce montant résiduel doit être intégré au montant d'ouverture de l'actif net/situation nette de l'entité issue du

regroupement lorsque ce rapprochement ne s'effectue pas dans le cadre d'un contrôle commun.

- BC72. L'IPSASB a considéré que dans le cas d'un rapprochement sous contrôle commun, ce montant résiduel représente l'incidence financière des décisions prises par l'entité contrôlante lors de la définition ou de l'acceptation des termes du rapprochement. Par conséquent, l'IPSASB a convenu que ce montant résiduel doit être traité comme un apport ou une distribution lorsque le rapprochement s'effectue dans le cadre d'un contrôle commun.
- BC73. L'IPSASB a étudié les éléments à intégrer à ce montant résiduel. Il a noté que la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts constate généralement qu'un rapprochement donne lieu, en substance, à une nouvelle entité à la date où le rapprochement a lieu. Comme cette nouvelle entité n'aura pas généré d'autres composantes de l'actif net/situation nette telles qu'un résultat cumulé ou un excédent de réévaluation, tous les éléments compris dans l'actif net/situation nette seront inclus dans ce montant résiduel.
- BC74. L'IPSASB a considéré que cette approche reflète le mieux le fondement conceptuel d'un rapprochement et a convenu que tous les éléments compris dans l'actif net/situation nette à la date de rapprochement doivent être considérés comme faisant partie de ce montant résiduel. Pour parvenir à ce point de vue, l'IPSASB a reconnu que cette approche pourrait avoir des conséquences pour certaines entités. Ainsi, parce que le montant résiduel pourrait intégrer tout excédent de réévaluation précédemment comptabilisé, il est plus probable que les éventuelles baisses des réévaluations futures soient comptabilisées en résultat. En effet, l'excédent de réévaluation comptabilisé au préalable ne sera alors plus disponible pour absorber les baisses des réévaluations futures.
- BC75. Une autre conséquence concerne les rapprochements qui s'effectuent dans le cadre d'un contrôle commun. L'entité qui en résulte se retrouvera à comptabiliser un montant résiduel, mais l'entité contrôlante continuera à comptabiliser les composantes précédentes de l'actif net/situation nette dans ses états financiers consolidés, donnant lieu à des ajustements de consolidation continus. L'IPSASB n'a pas estimé que ces conséquences l'emportent sur les avantages liés à l'adoption de l'approche conceptuelle.

Réponses à l'Exposé-sondage 60

- BC76. Même si la plupart des répondants à l'Exposé-sondage 60 se sont montrés favorables à l'approche de l'IPSASB du montant résiduel, une importante minorité s'y est opposée. Les principales raisons invoquées par les répondants pour ne pas apporter leur soutien au traitement du montant résiduel proposé sont les suivantes :
- (a) Conserver les réserves telles qu'elles existent donne une meilleure représentation du rapprochement, est plus transparent et répond de façon plus satisfaisante aux besoins des utilisateurs ;

- (b) Les propositions conduiront à écarter des informations fiables sur les réserves de réévaluation ;
- (c) Dans le cas de rapprochements sous contrôle commun, les entités se regroupant peuvent effectivement poursuivre leurs activités sous la forme d'une seule entité, et non de deux ou plusieurs entités distinctes, plutôt que de constituer une entité nouvelle ;
- (d) L'imputation ultérieure des pertes de réévaluation en charges risque de donner une image trompeuse de la performance financière au cours des exercices futurs ;
- (e) Les propositions donneront lieu à des ajustements de consolidation continus lorsque le rapprochement s'opère sous contrôle commun, et la nécessité de préparer ces ajustements l'a emporté sur les bénéfices de la comptabilisation d'un montant résiduel unique ; et
- (f) Les propositions auront un impact sur de nombreuses réserves, dont celles se rapportant aux avantages du personnel, aux couvertures et les réserves soumises à restrictions légales, ce qui serait incompatible avec l'obligation prévue dans l'Exposé-sondage 60 de conserver les classifications et les désignations existantes.

BC77. L'IPSASB a été convaincu par ces certaines des raisons avancées par les répondants. Il a notamment reconnu que les propositions de l'Exposé-sondage 60 pouvaient être incohérentes entre elles.

BC78. L'IPSASB a donc réexaminé la proposition qui exige que tous les montants constatés à l'actif net/situation nette soient comptabilisés dans le montant résiduel.

BC79. L'IPSASB a conclu que la présentation la plus adaptée de l'actif net/ situation nette dépend des circonstances du rapprochement. Dans un rapprochement qui ne se déroule pas sous contrôle commun, et en l'absence de réserves telles que celles énumérées au paragraphe BC76(f) ci-dessus, la présentation d'un solde d'ouverture unique à l'actif net/situation nette pourrait fournir des informations donnant une image fidèle. Dans le cas d'un rapprochement sous contrôle commun, et en présence de réserves telles que celles énumérées au paragraphe BC76(f) ci-dessus, la présentation d'un solde d'ouverture unique à l'actif net/situation nette ne sera probablement pas pertinente pour présenter des informations donnant une image fidèle. En pareils cas, la présentation des composantes distinctes de l'actif net/situation nette apportera des informations plus pertinentes et plus utiles.

BC80. L'IPSASB a donc décidé de ne pas préciser les composantes de l'actif net/ situation nette à présenter, estimant que les préparateurs seront mieux à même de juger du traitement le plus adapté. L'IPSASB a convenu d'amender les dispositions en conséquence.

Période d'évaluation

- BC81. IFRS 3 permet aux acquéreurs, pendant une durée d'un an après la date d'acquisition, d'achever la comptabilisation de l'acquisition. L'acquéreur dispose ainsi d'un délai normalement suffisant pour obtenir les informations lui permettant de déterminer la juste valeur des actifs et des passifs d'une activité acquise.
- BC82. L'IPSASB a étudié si ce délai était nécessaire dans le cas de la comptabilisation d'un rapprochement. En effet, la nouvelle méthode comptable de la mise en commun d'intérêts n'impose pas de retraiter les actifs et les passifs à la juste valeur à la date de rapprochement. L'IPSASB a toutefois noté que les activités se regroupant peuvent avoir des méthodes comptables différentes, ce qui pourrait conduire à la nécessité de retraiter certains actifs et passifs afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du rapprochement. Par exemple, l'entité issue du regroupement peut adopter une méthode comptable consistant à réévaluer certains actifs comme les immobilisations corporelles. Si une ou plusieurs activités se regroupant avaient préalablement adopté une méthode d'évaluation de ces actifs au coût, en pratique, l'effet de la détermination de la valeur comptable de ces actifs selon le modèle de la réévaluation pourrait revenir à la détermination de leur juste valeur. Pour cette raison, l'IPSASB a convenu qu'il était approprié d'accorder du temps à l'entité issue d'un rapprochement pour obtenir les informations nécessaires au retraitement des actifs et des passifs dans une démarche de conformité à ses propres méthodes comptables. L'IPSASB a convenu qu'un délai d'un an est, à cet égard, approprié.

Regroupement d'activités n'ayant pas adopté la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS

- BC83. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a étudié s'il était nécessaire d'ajouter des dispositions spécifiques afin d'aborder le cas où une ou plusieurs activités se regroupant n'auraient pas préalablement adopté la comptabilisation d'engagement selon les normes IPSAS. Par exemple, une entité du secteur public qui a préalablement appliqué la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS pourrait se rapprocher d'une deuxième entité du secteur public ayant au préalable appliqué une autre méthode fondée sur la comptabilité d'engagement. En pareils cas, la comptabilisation et l'évaluation des actifs et des passifs de la deuxième entité du secteur public à leur valeur comptable pourraient ne pas être compatibles avec les exigences de la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS.
- BC84. L'IPSASB a conclu qu'il n'était pas nécessaire de prévoir des dispositions distinctes dans la présente Norme. Le paragraphe 27 d'IPSAS 40 impose à l'entité issue du regroupement d'ajuster les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables des activités regroupées si besoin afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement. L'IPSASB a

estimé que cette disposition était suffisante pour traiter de la plupart des cas où une ou plusieurs activités regroupées n'auraient au préalable pas adopté la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS.

- BC85. L'IPSASB a estimé que lorsque l'ajustement des valeurs comptables afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement ne suffisait pas pour être en conformité avec la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS, l'entité issue du regroupement serait le primo-adoptant de la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS. Ce cas de figure est susceptible de se présenter lorsqu'une ou plusieurs activités se regroupant ont précédemment adopté la méthode de la comptabilité de caisse et n'ont donc pas précédemment comptabilisé certains actifs et passifs. Dans de tels cas, l'entité issue du regroupement appliquera la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice* lors de la préparation de ses premiers états financiers postérieurs au regroupement.

Comptabilisation des acquisitions (paragraphe 58 à 125)

Raisons de l'adoption de la méthode de l'acquisition pour comptabiliser les acquisitions

- BC86. Lors de l'élaboration du Document de consultation, l'IPSASB n'est pas parvenu à une conclusion pour déterminer « si l'utilisation de la juste valeur comme base d'évaluation est adaptée à tout ou partie des acquisitions dans le secteur public. En effet, les formes d'acquisition les plus fréquemment rencontrées sont celles où l'acquisition d'activités survient dans le but de réaliser des objectifs ayant trait à la livraison de biens et/ou la prestation de services, plutôt qu'en rapport avec la génération d'avantages économiques à restituer aux détenteurs de parts de capitaux propres. Par ailleurs, dans de nombreux cas, ces acquisitions ne prévoient pas le transfert d'une contrepartie. Selon certains, ces formes d'acquisitions sont par nature différentes des regroupements d'entreprises tels qu'ils sont identifiés dans IFRS 3 car le concept d'acquisition d'une activité directement en échange du transfert d'une contrepartie fait défaut ». Les répondants au Document de consultation se sont généralement montrés favorables à l'utilisation de la juste valeur pour les acquisitions ayant donné lieu au transfert d'une contrepartie. S'agissant des acquisitions sans transfert de contrepartie, les répondants se sont répartis, à parts globalement égales, entre tenants de l'évaluation à la juste valeur et tenants de l'évaluation à la valeur comptable.
- BC87. Les arguments avancés dans le Document de consultation reflétaient l'approche de la classification du Document de consultation. Dans le Document de consultation, l'IPSASB proposait en effet que l'obtention du contrôle soit le seul critère définitif pour distinguer un rapprochement d'une acquisition. L'IPSASB a ensuite décidé de compléter le critère de l'obtention du contrôle avec deux autres paramètres, la contrepartie et le

processus décisionnel. L'IPSASB considère que cela aboutira à ce que les rapprochements d'entités du secteur public soient moins souvent classés comme des acquisitions que selon l'approche contenue dans le Document de consultation. Les regroupements d'entités du secteur public classés comme des acquisitions seront par nature similaires aux regroupements d'entreprises traités par IFRS 3.

- BC88. Compte tenu de l'approche de la classification révisée qu'il avait convenu d'adopter, l'IPSASB a réexaminé la méthode comptable qui conviendrait le mieux pour rendre compte des acquisitions. L'IPSASB a conclu que la méthode de l'acquisition étant appropriée, il a décidé de l'adopter telle qu'elle est prescrite dans IFRS 3 comme la méthode de comptabilisation des acquisitions de la présente Norme. Les répondants à l'Exposé-sondage 60 ont été favorables à cette approche.

Différences de traitements comptables avec IFRS 3

- BC89. IFRS 3 prévoit des traitements comptables qui reposent sur d'autres normes IFRS, lesquelles n'ont pas d'équivalent dans le référentiel des IPSAS, comme les impôts sur le résultat et les paiements fondés sur des actions. L'IPSASB a donc décidé de ne pas intégrer les dispositions détaillées précisées dans IFRS 3, mais d'incorporer des références à la norme comptable internationale ou nationale correspondante qui traite de ces questions.

- BC90. L'IPSASB a examiné s'il y avait lieu de prévoir des indications complémentaires de celles déjà prévues par IFRS 3. L'IPSASB a noté que les acquisitions dans le secteur public peuvent inclure des actifs et des passifs découlant de transactions sans contrepartie directe qui ne sont pas abordées dans IFRS 3. Par conséquent, l'IPSASB a convenu d'incorporer des indications complémentaires sur les éléments suivants dans les cas d'opérations sans contrepartie directe :

- (a) Remise d'impôt ; et
- (b) Évaluation ultérieure des transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages similaires reçus par une activité se regroupant selon des critères susceptibles d'évoluer du fait d'une acquisition.

- BC91. L'IPSASB a pris en compte les commentaires des répondants à l'Exposé-sondage 60 à propos de la méthode de l'acquisition. En conséquence, l'IPSASB a convenu d'apporter des changements mineurs aux dispositions :

Les dispositions relatives aux remises d'impôt ont été amendées afin de tenir compte des cas de remises d'impôts ultérieures à l'acquisition, ainsi que des situations où la remise d'impôt fait partie intégrante des termes de l'acquisition.

L'IPSASB a examiné si des exemptions supplémentaires aux principes de la comptabilisation et de l'évaluation ou si d'autres indications sur la méthode de l'acquisition étaient nécessaires. Il a conclu qu'il n'était pas nécessaire de prévoir de dispositions supplémentaires, l'IPSASB estimant que les dispositions contenues dans la présente Norme et dans d'autres normes IPSAS étaient déjà suffisamment explicites.

Activités acquises n'ayant préalablement pas adopté la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS

BC92. Lors de l'élaboration de la présente Norme, l'IPSASB a examiné s'il était nécessaire d'incorporer des dispositions spécifiques pour les cas où une ou plusieurs activités acquises n'ont pas préalablement adopté la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS. L'IPSASB a conclu que qu'aucune disposition distincte n'était nécessaire dans la présente Norme. Le paragraphe 64 d'IPSAS 40 impose à un acquéreur de comptabiliser les actifs acquis et les passifs repris identifiables ainsi que toute participation ne donnant pas le contrôle dans une activité acquise. Le paragraphe 72 de la Norme impose à l'acquéreur d'évaluer les actifs et les passifs acquis à leurs justes valeurs à la date d'acquisition. Par conséquent, l'acquéreur évaluera tous les actifs et passifs selon la comptabilité d'engagement des normes IPSAS, indépendamment du référentiel comptable préalablement adopté par l'activité acquise.

Impossibilité de déterminer la juste valeur

BC93. Les répondants à l'Exposé-sondage 60 ont fait remarquer que, dans des circonstances exceptionnelles, il pouvait être impraticable pour un acquéreur de déterminer la juste valeur d'un élément. Ils ont donc suggéré que l'utilisation de la valeur comptable précédente de l'élément soit une alternative appropriée. L'IPSASB a étudié cette suggestion avant de conclure que l'utilisation de la valeur comptable pouvait ne pas convenir dans toutes les situations, en particulier si l'activité acquise n'applique pas la comptabilité d'engagement selon les normes IPSAS. L'IPSASB a convenu que les entités doivent appliquer les dispositions des IPSAS en vigueur. L'IPSASB a notamment relevé que selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, l'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir. IPSAS 3 prévoit des indications supplémentaires. En pareils cas, l'acquéreur mesurera l'élément à compter de la date d'acquisition d'une manière cohérente avec les autres IPSAS et avec les méthodes comptables de l'acquéreur, et présentera les informations requises par les autres IPSAS. L'IPSASB a considéré qu'il serait approprié d'évaluer l'élément à sa valeur comptable antérieure uniquement lorsque cette valeur comptable est cohérente avec les autres IPSAS et avec les méthodes comptables de l'acquéreur.

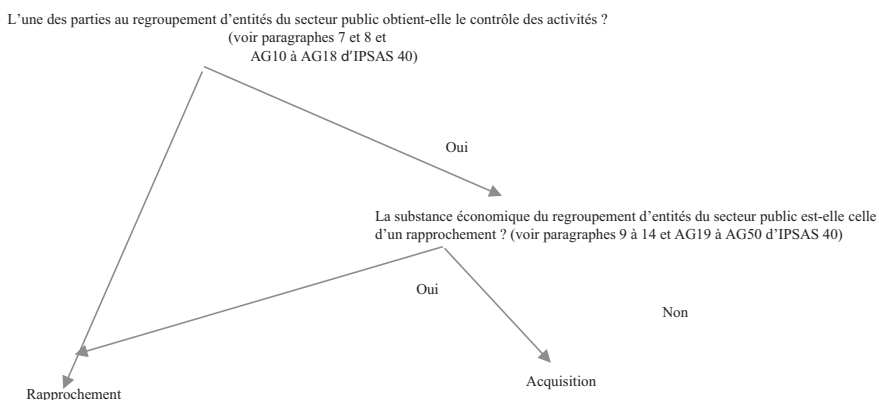
Guide de mise en œuvre

Le présent Guide de mise en œuvre accompagne la norme IPSAS 40, mais n'en fait pas partie intégrante.

IG1. Le présent Guide de mise en œuvre a pour objectif d'illustrer certains aspects des dispositions d'IPSAS 40.

Classification des regroupements d'entités du secteur public

IG2. Le diagramme ci-après résume le procédé instauré par IPSAS 40 pour classer les regroupements d'entités du secteur public.



Exemples d'application

Les présents exemples d'application accompagnent IPSAS 40, mais n'en font pas partie intégrante.

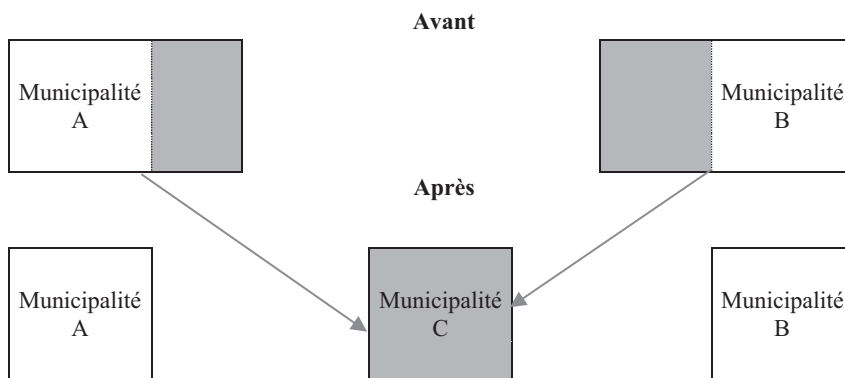
Classification des regroupements d'entités du secteur public

Exemple illustrant l'application des paragraphes 7 à 14 et AG10 à AG50 d'IPSAS 40

- IE1. Les scénarios suivants illustrent le processus permettant de classer les regroupements d'entités du secteur public. Ces scénarios reprennent des situations hypothétiques. Bien que certains de leurs aspects puissent se présenter dans des contextes réels, il convient d'évaluer l'ensemble des faits et circonstances pertinents d'une situation particulière lors de l'application d'IPSAS 40.
- IE2. Chaque scénario est accompagné d'un diagramme. Lorsqu'un regroupement d'entités du secteur public implique des activités qui font partie d'une entité économique, sans pour autant concerner l'entité économique dans son intégralité, les activités concernées par le regroupement, et l'entité constituée par le regroupement, apparaissent en gris dans le diagramme. Lorsqu'une entité économique regroupe plusieurs entités présentant des états financiers, le périmètre de l'entité économique est délimité par un trait en pointillé.

Scénario 1 : réorganisation d'une administration locale par la redéfinition de ses limites territoriales

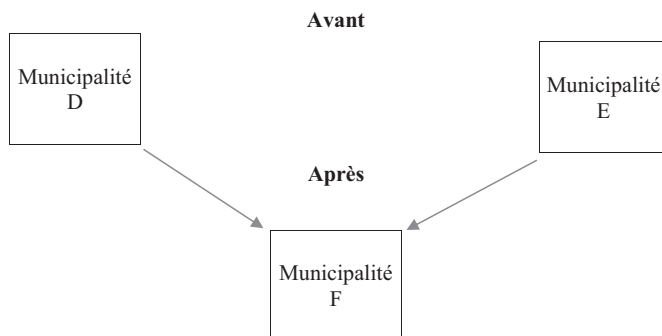
- IE3. Le diagramme suivant illustre la création d'une nouvelle municipalité par le regroupement d'activités provenant de deux municipalités existantes.



- IE4. Dans ce scénario, les limites territoriales de deux municipalités existantes, la municipalité A et la municipalité B, sont redessinées par le parlement par voie législative ; ni le parlement ni l'État n'exercent le contrôle de la municipalité A ou de la municipalité B. La responsabilité d'une partie du territoire antérieur de chacune des deux municipalités est transférée à une nouvelle municipalité, la municipalité C. Les activités relatives au territoire transféré sont regroupées pour constituer la municipalité C. Il se produit un regroupement d'entités du secteur public.
- IE5. La municipalité A et la municipalité B restent par ailleurs inchangées et conservent leurs organes de direction respectifs. Un nouvel organe de direction (sans lien avec l'organe de direction de la municipalité A ni avec celui de la municipalité B) est élu pour la municipalité C aux fins de gérer les activités transférées en provenance des deux autres municipalités.
- IE6. La création de la municipalité c'est un regroupement d'entités du secteur public. Pour déterminer s'il doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser est la suivante : l'une des parties au regroupement a-t-elle obtenu le contrôle des activités à la suite du regroupement ?
- IE7. La municipalité C possède un organe de direction nouvellement élu et sans aucun lien avec l'organe de direction de la municipalité A ni avec celui de la municipalité B. Ni la municipalité A ni la municipalité B ne détiennent de pouvoir sur la municipalité C. Aucune des deux n'est exposée ni n'a droit à des avantages variables en l'absence du moindre lien avec la municipalité C.
- IE8. Ni la municipalité A ni la municipalité B n'ont obtenu le contrôle de la municipalité C par suite du regroupement. Le regroupement est donc classé comme un rapprochement.

Scénario 2 : réorganisation de deux administrations locales par le regroupement de municipalités au sein d'une nouvelle entité juridique

- IE9. Le diagramme suivant illustre la création d'une nouvelle municipalité par le regroupement de toutes les activités de deux municipalités existantes au sein d'une nouvelle entité juridique.



- IE10. Dans ce scénario, un regroupement d'entités du secteur public se produit avec la création de la municipalité F pour regrouper les activités (ainsi que les actifs, passifs et composantes de l'actif net/situation nette correspondants) de la municipalité D et de la ville E. Avant le regroupement, la municipalité D et la ville E ne sont pas sous contrôle commun. Le regroupement est imposé par le gouvernement régional (un tiers) par la voie législative. Le gouvernement régional dispose du pouvoir juridique d'imposer aux deux entités de se regrouper, par la voie législative, bien qu'il ne les contrôle pas.
- IE11. La législation qui crée la municipalité F prévoit la constitution d'un nouvel organe de direction sans aucun lien avec la municipalité D ou la ville E. La municipalité D et la ville E ne jouent aucun rôle dans la définition des termes du regroupement. Après le regroupement, la municipalité D et la ville E cessent d'exister.
- IE12. La création de la municipalité F est un regroupement d'entités du secteur public. Pour déterminer s'il doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser est la suivante : l'une des parties au regroupement a-t-elle obtenu le contrôle des activités par suite du regroupement ?
- IE13. La municipalité F possède un organe de direction nouvellement créé, sans aucun lien avec l'organe de direction de la municipalité D ni avec celui de la ville E. Ni la municipalité D ni la ville E ne détiennent de pouvoir sur la municipalité F. Aucune des deux n'est exposée ni n'a droit à des avantages variables en l'absence du moindre lien avec la municipalité F.
- IE14. Ni la municipalité D ni la ville E n'ont obtenu le contrôle de la municipalité F par suite du regroupement. Le regroupement est donc classé comme un rapprochement.

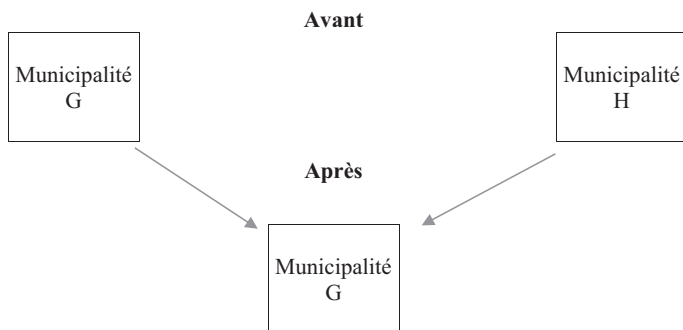
Scénario 2 : variante

- IE15. Dans le scénario 2, la législation qui crée la municipalité F prévoit la constitution d'un nouvel organe de direction sans aucun lien avec la municipalité D ou avec la ville E. Dans cette variante, la législation qui crée la municipalité F prévoit que l'organe de direction de la municipalité D devienne l'organe de direction de la municipalité F.
- IE16. Ces éléments donnent à penser que dans le cadre du regroupement d'entités du secteur public qui crée la municipalité F, la municipalité D obtient le contrôle des activités de la ville E. Toutefois, l'appréciation pour déterminer si la municipalité D obtient le contrôle repose sur la substance du regroupement, et non sur sa forme juridique. Lors de la préparation de ses premiers états financiers, la municipalité F prend en compte les indications des paragraphes 7 et 8 et AG10 à AG18 d'IPSAS 40.

- IE17. Dans cette variante, on suppose que la législation qui prévoit que l'organe de direction de la municipalité D devienne l'organe de direction de la municipalité F aboutit à ce que la municipalité D :
- (a) obtienne le pouvoir sur les activités de la ville E ;
 - (b) soit exposée ou ait droit à des avantages variables en raison de ses liens avec ces activités ; et
 - (c) ait la capacité d'utiliser son pouvoir sur ces activités de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait de ses liens avec ces activités.
- IE18. La municipalité F conclut que du fait du regroupement, la municipalité D a obtenu le contrôle de la ville E. La municipalité F prend en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE19. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, la municipalité F note que celui-ci ne conduit pas à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre la municipalité D et la ville E. Cette situation est compatible avec un rapprochement comme avec une acquisition. La municipalité F relève également que la municipalité D obtient accès à des avantages économiques ou à un potentiel de service qui sont similaires à ceux qui auraient pu être obtenus d'un commun accord ; cela peut éventuellement donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition, sans permettre de le déterminer de façon concluante.
- IE20. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, la municipalité F note que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie en l'absence de parties pouvant prétendre à un droit sur l'actif net de la ville E (à savoir qu'il n'existe pas de précédents détenteurs de la ville E possédant des droits quantifiables), ce qui donne à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE21. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, la municipalité F note que le regroupement a été imposé par un gouvernement régional (un tiers) et que la municipalité D et la ville E n'ont joué aucun rôle dans la définition des termes du regroupement. Cela peut donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE22. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, la municipalité F considère que le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Pour en arriver à cette décision, la municipalité F considère l'absence de contrepartie faite de partie pouvant prétendre à un droit sur l'actif net d'une activité comme le paramètre le plus important pour déterminer la substance économique du regroupement.

Scénario 3 : réorganisation d'une administration locale par le regroupement de municipalités au sein d'une entité juridique existante

IE23. Le diagramme suivant illustre le regroupement de toutes les activités de deux municipalités existantes au sein d'une entité juridique existante.



IE24. Dans ce scénario, un regroupement d'entités du secteur public se produit par le regroupement des activités de la municipalité G et de celles de la municipalité H (ainsi que de leurs actifs, passifs et composantes de l'actif net/situation nette correspondants) au sein de l'entité juridique de la municipalité G. Avant le regroupement, la municipalité G et la municipalité H ne sont pas sous contrôle commun. Le regroupement est imposé par l'État (un tiers) par la législation. L'État dispose du pouvoir juridique d'imposer aux deux entités de se regrouper, par la voie législative, bien qu'il ne les contrôle pas.

IE25. La législation visant à réaliser effectivement le regroupement prévoit que l'organe de direction de la municipalité G continue d'être l'organe de direction de l'entité issue du regroupement. La municipalité G et la municipalité H ne jouent aucun rôle dans la définition des termes du regroupement. Après le regroupement, la municipalité H cesse d'exister.

IE26. Ces éléments donnent à penser que dans le cadre de ce regroupement, la municipalité G obtient le contrôle des activités de la municipalité H. Toutefois, l'évaluation pour déterminer si la municipalité G obtient le contrôle repose sur la substance du regroupement, et non sur sa forme juridique. La municipalité G prend en compte les indications des paragraphes 7 et 8 et AG10 à AG18 d'IPSAS 40 pour déterminer la classification du regroupement comme un rapprochement ou comme une acquisition.

IE27. Dans ce scénario, on suppose que la législation qui prévoit que l'organe de direction de la municipalité G continue d'être l'organe de direction de l'entité issue du regroupement aboutit à ce que la municipalité G :

- (a) obtienne le pouvoir sur les activités de la municipalité H ;

- (b) soit exposée ou ait droit à des avantages variables en raison de ses liens avec ces activités ; et
 - (c) ait la capacité d'utiliser son pouvoir sur ces activités de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages en raison de ses liens avec ces activités.
- IE28. La municipalité G conclut que du fait du regroupement, elle a obtenu le contrôle de la municipalité H. La municipalité G prend en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE29. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, la municipalité G note que celui-ci ne conduit pas à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre la municipalité G et la municipalité H. Cette situation est compatible avec un rapprochement comme avec une acquisition. La municipalité G relève également qu'elle obtient accès à des avantages économiques ou à un potentiel de service qui sont similaires à ceux qui auraient pu être obtenus d'un commun accord ; cela peut éventuellement donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition, sans permettre de le déterminer de façon concluante.
- IE30. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, la municipalité G note que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie en l'absence de partie pouvant prétendre à un droit sur l'actif net de la municipalité H (à savoir qu'il n'existe pas de précédents détenteurs de la municipalité H possédant des droits quantifiables), ce qui donne à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE31. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, la municipalité G note que le regroupement a été imposé par l'État (un tiers) et que la municipalité G et la municipalité H n'ont joué aucun rôle dans la définition des termes du regroupement. Cela peut donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE32. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, la municipalité G considère que le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Pour en arriver à cette décision, la municipalité G considère l'absence de contrepartie faite de partie pouvant prétendre à un droit sur l'actif net d'une activité comme le paramètre le plus important pour déterminer la substance économique du regroupement.

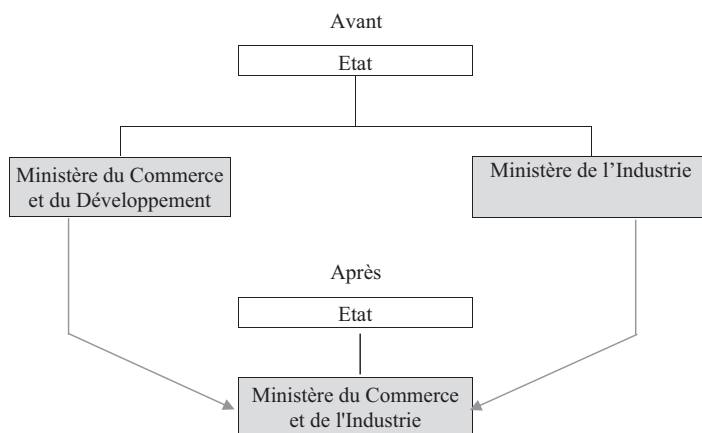
Scénario 3 : variante

- IE33. Dans le scénario 3, la législation prévoit que l'organe de direction de la municipalité G continue d'être l'organe de direction de l'entité issue du regroupement. Dans cette variante, la législation prévoit la création d'un nouvel organe de direction sans aucun lien avec la municipalité G ou la municipalité H.

- IE34. Pour déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser est la suivante : l'une des parties au regroupement a-t-elle obtenu le contrôle des activités à la suite du regroupement ?
- IE35. Malgré la permanence de sa forme juridique, la municipalité G possède un organe de direction nouvellement créé, sans lien avec son précédent organe de direction ni avec celui de la municipalité H. Par conséquent, la municipalité G dans sa version antérieure n'obtient pas le pouvoir sur la municipalité H, pas plus qu'elle n'est exposée ni n'a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec la municipalité H.
- IE36. La municipalité G n'a pas obtenu de contrôle sur la municipalité H par suite du regroupement. Le regroupement est donc classé comme un rapprochement.

Scénario 4 : restructuration de ministères d'État

- IE37. Le diagramme suivant illustre la réorganisation de ministères d'État par le regroupement du ministère du Commerce et du Développement avec le ministère de l'Industrie au sein d'un ministère du Commerce et de l'Industrie nouvellement constitué.



- IE38. Dans ce scénario, un regroupement d'entités du secteur public se produit avec la création du ministère du Commerce et de l'Industrie qui regroupe les activités (ainsi que les actifs, passifs et composantes de l'actif net/situation nette correspondants) du ministère du Commerce et du Développement et celles du ministère de l'Industrie. Tous ces ministères, avant comme après le regroupement, sont sous le contrôle de l'État. Le regroupement est imposé par l'État qui fait usage de ce contrôle. Le ministère du Commerce et du Développement et le ministère de l'Industrie ne jouent aucun rôle dans la définition des termes du regroupement.

- IE39. Lors de la réalisation effective de ce regroupement, l'État confie la responsabilité du nouveau ministère du Commerce et de l'Industrie au ministère de l'Industrie et à son organe de direction. Après le regroupement, le ministère du Commerce et du Développement et le ministère de l'Industrie cessent d'exister.
- IE40. Comme l'État contrôle les mêmes activités avant comme après le regroupement, l'État ne présente pas un regroupement dans ses états financiers consolidés. Le regroupement est présenté dans les états financiers du ministère du Commerce et de l'Industrie.
- IE41. La création du ministère du Commerce et de l'Industrie est un regroupement d'entités du secteur public. Pour déterminer si celui-ci doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser est la suivante : l'une des parties au regroupement a-t-elle obtenu le contrôle des activités par suite du regroupement ?
- IE42. L'État confie la responsabilité du nouveau ministère du Commerce et de l'Industrie au ministère de l'Industrie et à l'organe de direction du ministère de l'Industrie. Cela donne à penser que dans le cadre du regroupement qui crée le nouveau ministère du Commerce et de l'Industrie, le ministère de l'Industrie obtient le contrôle des activités du ministère du Commerce et du Développement. Toutefois, l'évaluation pour savoir si le ministère de l'Industrie obtient le contrôle repose sur la substance du regroupement, et non sur sa forme juridique. Pour déterminer si le regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, le ministère du Commerce et de l'Industrie prend en compte les indications des paragraphes 7 et 8 et AG10 à AG18 d'IPSAS 40.
- IE43. Dans ce scénario, on suppose que la décision de l'État de confier la responsabilité du nouveau ministère du Commerce et de l'Industrie au ministère de l'Industrie et à son organe de direction conduit à ce que le ministère de l'Industrie :
- (a) obtienne le pouvoir sur les activités du ministère du Commerce et du Développement ;
 - (b) soit exposé ou ait droit à des avantages variables en raison de ses liens avec ces activités ; et
 - (c) ait la capacité d'utiliser son pouvoir sur ces activités de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages en raison de ses liens avec ces activités.
- IE44. Le ministère du Commerce et de l'Industrie conclut que par suite du regroupement, le ministère de l'Industrie a obtenu le contrôle du ministère du Commerce et du Développement. Le ministère du Commerce et de l'Industrie prend en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à

AG50 de la norme IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

- IE45. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, le ministère du Commerce et de l'Industrie note que celui-ci ne conduit pas à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre le ministère du Commerce et du Développement et le ministère de l'Industrie. Cette situation est compatible avec un rapprochement comme avec une acquisition. Le ministère du Commerce et du Développement relève également que le ministère de l'Industrie obtient accès à des avantages économiques ou à un potentiel de service qui sont similaires à ceux qui auraient pu être obtenus d'un commun accord ; cela peut éventuellement donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.
- IE46. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, le ministère du Commerce et de l'Industrie note que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie parce que le regroupement a eu lieu sous contrôle commun et que l'État, en sa qualité d'entité contrôlante, n'a pas spécifié le versement d'une contrepartie dans les termes du regroupement. Par conséquent, bien que l'absence de contrepartie puisse donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement, il n'est pas possible de le déterminer de façon concluante et d'autres paramètres doivent également être pris en considération.
- IE47. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, le ministère du Commerce et de l'Industrie note que le regroupement a lieu sous contrôle commun. Le regroupement a été imposé par l'État et le ministère du Commerce et du Développement, de même que le ministère de l'Industrie n'ont joué aucun rôle dans la définition des termes du regroupement. Cela indique que la décision ultime d'effectuer le regroupement, de même que les termes du regroupement, sont déterminés par l'État en sa qualité d'entité contrôlante. Cela indique également que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE48. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, le ministère du Commerce et de l'Industrie considère que le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Pour en arriver à cette décision, le fait que le regroupement s'opère sous contrôle commun est considéré comme le paramètre le plus important pour déterminer la substance économique du regroupement.

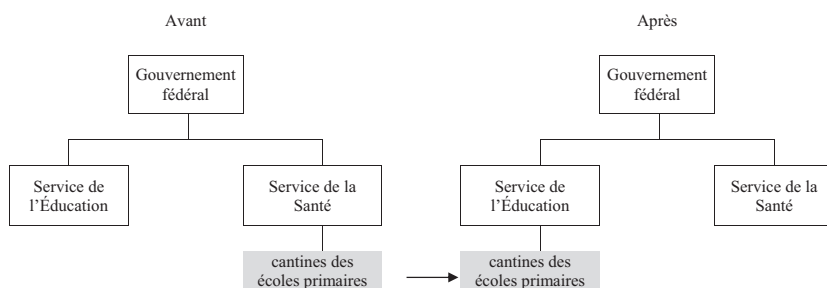
Scénario 4 : variante

- IE49. Dans le scénario 4, l'État confie la responsabilité du nouveau ministère du Commerce et de l'Industrie au ministère de l'Industrie et à son organe de direction. Dans cette variante, l'État nomme un nouveau ministre et un nouvel organe de direction.

- IE50. La création du ministère du Commerce et de l'Industrie est un regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun. Pour déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser est la suivante : l'une des parties au regroupement a-t-elle obtenu le contrôle des activités à la suite du regroupement ?
- IE51. Le ministère du Commerce et de l'Industrie a un nouveau ministre et un nouvel organe de direction qui vient d'être constitué, sans lien avec l'organe de direction du ministère du Commerce et du Développement ni avec celui du ministère de l'Industrie. Ni le ministère du Commerce et du Développement ni le ministère de l'Industrie n'ont obtenu le pouvoir sur les activités de l'autre, pas plus qu'ils ne se sont exposés ni n'ont droit à des avantages variables en raison de liens avec les activités de l'autre ministère.
- IE52. Ni le ministère du Commerce et du Développement ni le ministère de l'Industrie n'ont obtenu le contrôle du ministère du Commerce et de l'Industrie par suite du regroupement. Le regroupement est donc classé comme un rapprochement.

Scénario 5 : transfert d'activités sous contrôle commun

- IE53. Le diagramme suivant illustre le transfert d'activités entre deux entités du secteur public qui sont sous contrôle commun.



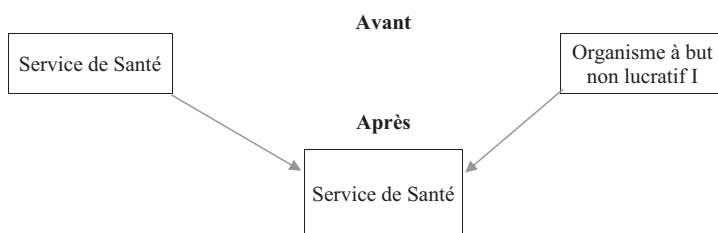
- IE54. Dans ce scénario, un regroupement d'entités du secteur public se produit avec le transfert de l'activité cantines des écoles primaires des services de Santé aux services de l'Éducation du gouvernement régional. Ces deux services sont sous le contrôle du gouvernement régional avant et après le regroupement.
- IE55. Comme le gouvernement régional contrôle les mêmes activités avant comme après le regroupement, il ne présente pas un regroupement dans ses états financiers consolidés. Le regroupement est présenté dans les états financiers des services de l'Éducation du gouvernement régional.

- IE56. Le transfert de l'activité cantines des écoles primaires est un regroupement d'entités du secteur public. Pour déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, les services de l'Éducation commencent par se demander si l'une des parties au regroupement a obtenu le contrôle des activités par suite du regroupement.
- IE57. Dans ce scénario, les services de l'Éducation :
- (a) obtiennent le pouvoir sur l'activité cantines des écoles primaires ;
 - (b) sont exposés et ont droit à des avantages variables en raison de leurs liens avec cette activité ; et
 - (c) ont la capacité d'utiliser leur pouvoir sur cette activité de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages en raison de leurs liens avec cette activité.
- IE58. Les services de l'Éducation concluent que suite à ce regroupement, ils ont obtenu le contrôle de l'activité cantines des écoles primaires. Les services de l'Éducation prennent en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE59. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, les services de l'Éducation notent qu'ils obtiennent accès à des avantages économiques ou à un potentiel de service qui sont similaires à ceux qui auraient pu être obtenus dans une transaction conduite de plein gré ; cela peut éventuellement donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.
- IE60. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, les services de l'Éducation notent que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie parce que le regroupement a eu lieu sous contrôle commun et que le gouvernement régional, en sa qualité d'entité contrôlante, n'a pas spécifié le versement d'une contrepartie dans les termes du regroupement. Par conséquent, bien que l'absence de contrepartie puisse donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement, il n'est pas possible de le déterminer de façon concluante et d'autres paramètres doivent également être pris en considération.
- IE61. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, les services de l'Éducation notent que le regroupement a lieu sous contrôle commun. Le regroupement a été imposé par le gouvernement régional. Cela indique que la décision ultime d'effectuer le regroupement, de même que les termes du regroupement, sont déterminés par le gouvernement régional en tant qu'entité contrôlante. Cela indique également que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

IE62. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, les services de l'Éducation considèrent que le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Pour en arriver à cette décision, le fait que le regroupement se déroule sous contrôle commun est considéré comme le paramètre le plus important pour déterminer la substance économique du regroupement.

Scénario 6 : regroupement d'une entité du secteur public avec un organisme à but non lucratif

IE63. Le diagramme suivant illustre le regroupement d'une entité du secteur public avec un organisme à but non lucratif qui fournit des services similaires.



IE64. Dans ce scénario, un regroupement d'entités du secteur public se produit dans lequel un organisme à but non lucratif I, en l'espèce une association caritative qui fournit des services paramédicaux, convient de son plein gré de se regrouper avec les services de Santé de l'État afin d'améliorer la prestation de services au public. Les activités de l'organisme à but non lucratif I sont intégrées aux activités similaires fournies par les services de Santé de l'État. Avant le regroupement, les services de Santé de l'État ont apporté des financements à l'organisme à but non lucratif I. Les services de Santé de l'État assument les coûts du transfert de la propriété des actifs et des passifs de l'organisme à but non lucratif I engagés par les administrateurs de l'association.

IE65. Le regroupement des services de Santé de l'État et de l'organisme à but non lucratif I est un regroupement d'entités du secteur public. Pour déterminer si celui-ci doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser pour les services de Santé de l'État est la suivante : ont-ils obtenu le contrôle des activités à la suite du regroupement ?

IE66. Dans ce scénario, les services de Santé de l'État :

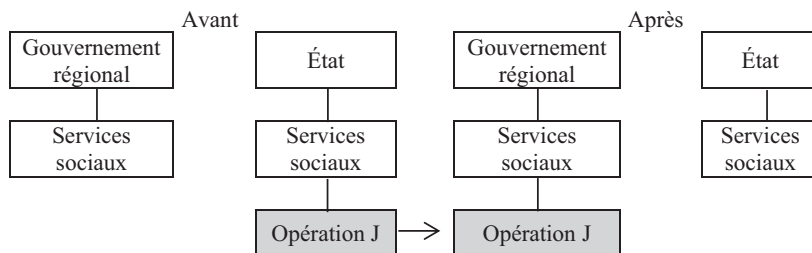
- (a) obtiennent le pouvoir sur l'organisme à but non lucratif I et sur ses activités ;
- (b) sont exposés et ont droit à des avantages variables en raison de leurs liens avec ces activités ; et

- (c) ont la capacité d'utiliser leur pouvoir sur ces activités de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages en raison de leurs liens avec ces activités.
- IE67. Les services de Santé de l'État concluent que du fait du regroupement, ils ont obtenu le contrôle de l'organisme à but non lucratif I. Les services de Santé de l'État prennent en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE68. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, les services de Santé de l'État notent que celui-ci ne conduit pas à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre les services de Santé de l'État et l'organisme à but non lucratif I. Cette situation est compatible avec un rapprochement comme avec une acquisition.
- IE69. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, les services de Santé de l'État notent que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur qui renonce à son droit sur l'actif net d'une activité. Bien que les services de Santé de l'État versent un paiement au profit des administrateurs, celui-ci est destiné au remboursement des coûts engagés pour réaliser le regroupement et n'a pas vocation à les dédommager d'avoir renoncé à leurs droits sur l'actif net de l'organisme à but non lucratif I. Malgré l'existence d'un conseil d'administration au sein de l'organisme à but non lucratif I, ses membres ne détiennent pas de droits sur l'actif net de l'organisme. Cela signifie qu'il n'existe pas de partie détenant un droit sur l'actif net de l'organisme à but non lucratif I (à savoir qu'il n'existe pas de précédents détenteurs de l'organisme à but non lucratif I possédant des droits quantifiables). Cette situation donne à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Dans ce scénario, cette indication est confirmée par le fait que l'objet du regroupement est d'améliorer la prestation des services au public.
- IE70. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, les services de Santé de l'État notent que le regroupement s'est fait de plein gré. Ces indicateurs ne fournissent donc pas une indication suffisante pour donner à penser que la substance économique du regroupement soit celle d'un rapprochement.
- IE71. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, les services de Santé de l'État considèrent que le regroupement doit être classé comme un rapprochement. Pour en arriver à cette décision, les services de Santé de l'État prennent en compte l'absence de contrepartie fautive de partie pouvant prétendre à un droit sur l'actif net d'une activité comme le paramètre le plus important pour déterminer la substance économique du regroupement. Dans ce scénario, ce

point de vue est étayé par le fait que le conseil d'administration de l'organisme à but non lucratif I renonce de son plein gré à son contrôle sur les activités afin d'améliorer la prestation de service au public.

Scénario 7 : transfert d'une activité entre différents niveaux du gouvernement

IE72. Le diagramme suivant illustre le transfert d'une activité entre différents niveaux du gouvernement.



IE73. Dans ce scénario, l'État adopte une politique consistant à décentraliser la responsabilité de certains services sociaux au gouvernement régional. Il propose ainsi de transférer l'activité J, qui fournit des services de soins en institutions du des Services sociaux de l'État aux Services sociaux du gouvernement régional. Favorable à cette politique, le gouvernement régional convient d'accepter l'activité J. L'activité J possède un actif net de 1 000 UM¹. Le gouvernement régional ne transfère pas de contrepartie en faveur de l'État. La convention de transfert impose cependant au gouvernement régional l'obligation de poursuivre l'activité de prestation de services de soins en institutions pendant une durée minimale de dix ans. L'activité J ne recouvre pas l'intégralité de ses coûts sur les charges qu'elle impute ; le gouvernement régional assume donc la responsabilité de trouver des ressources afin de combler le déficit. Suite au transfert, le gouvernement régional exploite l'activité J comme une entité autonome (à savoir qu'il existe une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre le gouvernement régional et l'activité J) même si le gouvernement régional prévoit d'intégrer l'activité à ses autres activités à une date ultérieure, ce qui mettrait un terme à la relation entité contrôlante/entité contrôlée.

IE74. Le transfert de l'activité J est un regroupement d'entités du secteur public qui devra être présenté à la fois dans les états financiers du gouvernement régional et dans ceux des Services sociaux du gouvernement régional. Comme l'analyse requise sera la même pour les deux entités, l'expression « gouvernement régional » employée dans cet exemple renvoie aux deux entités.

¹ Dans ces exemples, les sommes indiquées sont libellées en « unités monétaires (UM) ».

- IE75. Pour déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question à se poser pour le gouvernement régional est la suivante : a-t-il obtenu le contrôle des activités à la suite du regroupement ?
- IE76. Dans ce scénario, le gouvernement régional :
- (a) obtient le pouvoir sur l'activité J ;
 - (b) est exposé ou a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec l'activité J ; et
 - (c) a la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'activité J de manière à influencer sur la nature ou le montant de ces avantages en raison de ses liens avec l'activité.
- IE77. Le gouvernement régional conclut que du fait du regroupement, il a obtenu le contrôle de l'activité J. Le gouvernement régional prend en compte les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE78. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement, le gouvernement régional note que celui-ci conduit à une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre le gouvernement régional et l'activité J. Cette situation est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement.
- IE79. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, le gouvernement régional note que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur qui renonce à son droit sur l'actif net d'une activité. La convention de transfert impose cependant au gouvernement régional l'obligation de poursuivre la prestation des services. Comme l'activité J ne recouvre pas l'intégralité de ses coûts, le gouvernement régional doit apporter les ressources nécessaires pour couvrir le déficit. Le gouvernement régional considère que le coût de la prestation des services pendant la durée de dix ans convenue est susceptible d'être approximativement égal à la valeur de l'actif net reçu. Il considère donc qu'un intervenant sur le marché estimerait que la juste valeur de l'activité J (assortie de l'obligation d'assurer la prestation des services pendant dix ans) est égale à zéro. Même en l'absence de transfert de contrepartie, cette valeur reflète la juste valeur du regroupement. Le gouvernement régional conclut que les indicateurs relatifs à la contrepartie ne fournissent pas une indication permettant de donner à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

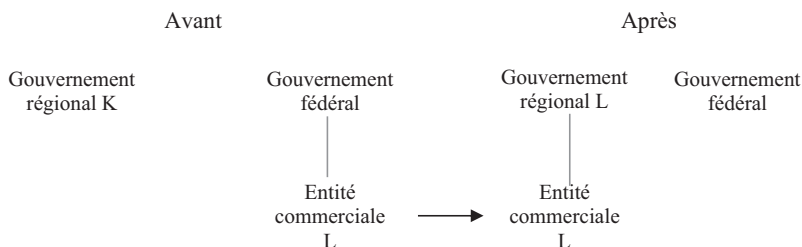
- IE80. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, le gouvernement régional note que le regroupement est un regroupement opéré de plein gré. Ces indicateurs ne fournissent donc pas d'indications qui donnent à penser que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE81. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, le gouvernement régional conclut à l'absence d'éléments indiquant que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Il en vient donc à la conclusion que ce regroupement doit être classé comme une acquisition

Scénario 7. Variante

- IE82. Dans le scénario 7, le gouvernement régional considère qu'un intervenant sur le marché estimerait que la juste valeur de l'activité J (assortie de l'obligation de prestation des services pendant 10 ans) est égale à zéro. C'est la raison pour laquelle aucune contrepartie n'est versée. Dans la variante présentée ici, l'activité J couvre la totalité de ses coûts. En conséquence, un intervenant sur le marché estimerait que la juste valeur de l'activité J (assortie de l'obligation de prestation des services pendant 10 ans) est supérieure à zéro.
- IE83. Dans cette situation, le fait que le regroupement ne donne pas lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité indiquerait que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE84. Afin de classer le regroupement d'entités du secteur public, le gouvernement régional prend en considération le ou les paramètres les plus significatifs. Le fait que le gouvernement régional ait obtenu le contrôle de l'activité J et que le regroupement n'ait pas donné lieu à l'intégration de ses activités et de celles de l'activité J constituent les paramètres les plus significatifs pour déterminer la substance économique du regroupement. Ceci indique que le regroupement doit être classé comme une acquisition. Les indicateurs relatifs au processus décisionnel viennent étayer cette classification. Seuls les indicateurs relatifs à la contrepartie indiqueraient que la substance économique du regroupement serait un rapprochement. En conséquence, le regroupement est classé comme une acquisition.

Scénario 8 : Transfert d'une entité commerciale entre différents niveaux du gouvernement

IE85. Le diagramme suivant illustre le transfert d'une entité commerciale d'un niveau de gouvernement à un autre.



IE86. Dans ce scénario, le gouvernement fédéral convient de transférer l'entité commerciale L au gouvernement régional K. Le gouvernement régional verse une contrepartie au gouvernement fédéral au titre du transfert. À l'issue du regroupement, le gouvernement régional K exploite l'entité commerciale L en tant qu'entité autonome aux conditions habituelles du marché.

IE87. Le transfert de l'entité commerciale L est assimilé à un regroupement d'entités du secteur public. Pour classer ce regroupement comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question que le gouvernement régional K se pose concerne le contrôle des activités à l'issue du regroupement.

IE88. Dans ce scénario, le gouvernement régional K :

- (a) obtient le contrôle de l'entité commerciale L et de ses activités ;
- (b) est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec ces activités et ;
- (c) a la capacité d'influer sur le montant et la nature de ces avantages du fait de ses liens avec ces activités.

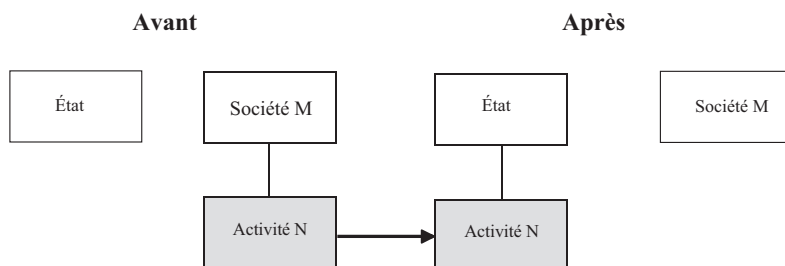
IE89. Le gouvernement régional K constate qu'il a obtenu le contrôle de l'entité commerciale L à l'issue de ce regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition ou d'un rapprochement, le gouvernement régional K se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40.

IE90. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement en question, le gouvernement régional K constate que ce dernier instaure une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre le gouvernement régional et l'entité commerciale L. Ceci n'est pas compatible avec la substance économique d'un rapprochement. Le gouvernement régional K relève également que le regroupement possède une substance commerciale, caractéristique d'une acquisition.

- IE91. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, le gouvernement régional K constate que ce regroupement d'entités du secteur public comprend le versement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité. Le gouvernement régional K constate également que ces indicateurs ne fournissent aucune indication permettant d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE92. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, le gouvernement régional K constate que ce regroupement d'entités du secteur public est un regroupement de plein gré. En conséquence, ces indicateurs ne fournissent aucune indication permettant d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE93. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, le gouvernement régional K conclut qu'il n'existe aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. En conséquence, le regroupement en question sera classé comme une acquisition.

Scénario 9 : Acquisition d'une activité du secteur privé

- IE94. Le diagramme suivant illustre l'acquisition d'une activité du secteur privé par une entité du secteur public.



- IE95. Dans ce scénario, l'État achète l'activité N de la société M. L'État acquiert, pour sa valeur de marché, l'activité N de la société M qui agit de plein gré. À l'issue, l'activité N est gérée comme une entité autonome, aux conditions habituelles du marché.
- IE96. L'acquisition de l'activité N constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de classer ce regroupement comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question qui se pose est celle du contrôle des activités à l'issue du regroupement.
- IE97. Dans ce scénario, l'État :
- (a) obtient le pouvoir sur l'activité N ;

- (b) est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec l'activité N et ;
- (c) a la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'activité N pour influencer sur la nature et le montant de ces avantages du fait de ses liens avec cette activité.

IE98. L'État conclut qu'il a obtenu le contrôle de l'activité N à l'issue du regroupement d'entités du secteur public en question. Il se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 de la norme IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique de ce regroupement est celle d'un rapprochement.

IE99. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public, l'État constate que ce regroupement instaure une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre l'État et l'activité N. Cette relation est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement. L'État constate également que le regroupement possède une substance commerciale, caractéristique d'une acquisition.

IE100. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, l'État constate que ce regroupement d'entités du secteur public donne lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à son droit sur l'actif net d'une activité. L'État conclut que ces indicateurs ne fournissent aucun élément permettant d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

IE101. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, l'État constate que ce regroupement d'entités du secteur public est un regroupement de plein gré. En conséquence, l'État conclut que ces éléments ne fournissent aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

IE102. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, l'État conclut qu'il n'existe aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. En conséquence, le regroupement d'entités du secteur public en question sera classé comme une acquisition.

Scénario 9 : Variante

IE103. Dans le scénario 9, la société M conclut la transaction de plein gré. Dans cette variante, l'État nationalise l'activité N par le moyen d'une vente forcée. La vente est réalisée à la valeur de marché de l'activité N.

IE104. Une vente forcée ne modifie pas le processus d'évaluation du contrôle ni les indicateurs liés à la contrepartie, par rapport à une transaction de plein gré.

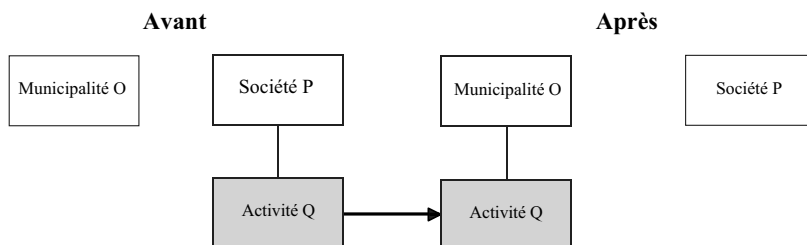
IE105. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, l'État constate que la société M n'agit pas de plein gré. Le fait que l'État (partie au regroupement) soit en mesure d'imposer le regroupement à la société

M indique que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.

IE106. En conséquence, l'État classe le regroupement d'entités du secteur public en question comme une acquisition.

Scénario 10 : Acquisition à des conditions avantageuses

IE107. Le diagramme suivant illustre une acquisition à des conditions avantageuses effectuée par une entité du secteur public.



IE108. Dans ce scénario, la municipalité O achète l'activité Q de la société P dans le cadre d'une acquisition à des conditions avantageuses. La société P cherche à céder rapidement l'activité Q afin de dégager de la trésorerie pour ses autres activités. Elle est disposée à accepter un prix inférieur à la valeur de marché de l'activité Q, en vue d'une vente anticipée. En concluant une acquisition à des conditions avantageuses, la société P agit de plein gré. À l'issue de l'acquisition, l'activité Q est gérée comme une entité autonome par la municipalité O, aux conditions habituelles du marché.

IE109. L'acquisition à des conditions avantageuses de l'activité Q constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question qui se pose est celle du contrôle des activités à l'issue du regroupement.

IE110. Dans ce scénario, la municipalité O :

- (a) obtient le pouvoir sur l'activité Q ;
- (b) est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec l'activité Q et ;
- (c) a la capacité d'exercer son pouvoir sur l'activité Q de manière à influencer sur la nature et le montant de ces avantages du fait de ses liens avec cette activité.

IE111. La municipalité O conclut qu'elle a obtenu le contrôle de l'activité Q à l'issue du regroupement des entités du secteur public. Elle se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et des paragraphes AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour

déterminer si la substance économique de ce regroupement est celle d'un rapprochement.

- IE112. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement des entités du secteur public en question, la municipalité O constate qu'il instaure une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre la municipalité O et l'activité Q. Ceci est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement. La municipalité O constate également que le regroupement possède une substance commerciale (même si le prix payé était inférieur au prix de marché de l'activité Q), caractéristique d'une acquisition.
- IE113. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, la municipalité O constate que le regroupement des entités du secteur public en question comprend le versement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité, même si son montant était inférieur à la valeur de marché de l'activité. La société P a accepté de plein gré un prix inférieur en vue d'une vente rapide. Le but de la contrepartie payée était de fournir à la société P le dédommagement que l'activité Q était disposée à accepter pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net de l'activité. Au vu des indicateurs relatifs à la contrepartie, la municipalité O conclut que ces derniers ne fournissent aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE114. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, la municipalité O constate que le regroupement d'entités du secteur public en question est un regroupement de plein gré. En conséquence, ces indicateurs ne fournissent aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE115. Lorsqu'elle envisage l'ensemble de ces paramètres, la municipalité O conclut qu'ils ne permettent pas d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement et que le regroupement d'entités du secteur public en question sera par conséquent classé comme une acquisition.

Scénario 10 : Variante

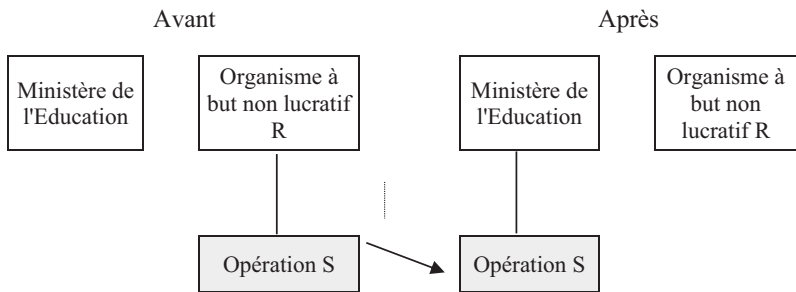
- IE116. Dans le scénario 10, la société M conclut la transaction de plein gré. Dans cette variante, la municipalité O se saisit de l'activité Q au moyen d'une vente forcée. Le prix payé est inférieur à la valeur de marché de l'activité Q. La société P n'aurait pas cédé l'activité Q à un prix inférieur au prix de marché de plein gré.
- IE117. Le recours à la vente forcée n'affecte pas le processus d'évaluation du contrôle, par rapport à une transaction de plein gré.
- IE118. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, la municipalité O constate que le regroupement d'entités du secteur public donne lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir

renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité. Cependant, le niveau d'indemnisation est inférieur à celui que la société P aurait accepté de plein gré. Ces éléments n'indiquent pas de façon concluante que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition. Il conviendrait de se fier davantage à d'autres paramètres.

- IE119. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, la municipalité O constate que la société P n'agit pas de plein gré. Le fait que la municipalité O (partie au regroupement) soit en mesure d'imposer le regroupement d'entités du secteur public à la société P indiquerait que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.
- IE120. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, la municipalité O classe le regroupement d'entités du secteur public comme une acquisition.

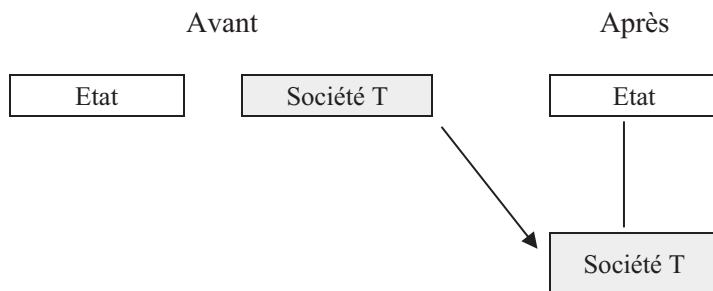
Scénario II : Activités obtenues à titre gratuit

- IE121. Le diagramme suivant illustre l'obtention à titre gratuit d'une activité par une entité du secteur publique.



- IE122. Dans ce scénario, l'organisme à but non lucratif R, association caritative fournissant des services d'éducation, transfère de plein gré, et à titre gratuit, l'activité S, une école, au ministère de l'Éducation car elle estime que cela se traduira par une amélioration des services rendus au public. Ce qui lui permet ainsi d'atteindre ses objectifs.
- IE123. L'obtention à titre gratuit de l'activité S constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la première question qui se pose concerne le contrôle des activités par suite du regroupement.
- IE124. Dans ce scénario, le ministère de l'Éducation :
- obtient le pouvoir sur l'activité Q ;
 - est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec l'activité S et ;

- (c) a la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'activité S pour influencer sur la nature et le montant de ces avantages du fait de ses liens avec cette activité.
- IE125. Le ministère de l'Éducation constate qu'il a obtenu le contrôle de l'activité Q, à l'issue du regroupement. Il se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique de ce regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE126. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement d'entité du secteur public en question, le ministère de l'Éducation constate que ce dernier présente une substance commerciale (même si aucun prix n'a été payé en échange de l'activité S), ce qui indiquerait qu'il s'agit d'une acquisition.
- IE127. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, le ministère de l'Éducation constate que le regroupement d'entités du secteur public n'a pas donné lieu au paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à ses droits sur l'actif net d'une activité, pour la raison que l'organisme à but non lucratif R a renoncé de plein gré à ces droits. La situation est similaire à celle d'une acquisition à des conditions avantageuses. Lors d'une acquisition à des conditions avantageuses, un vendeur peut être disposé à accepter un prix inférieur à celui du marché lorsque cela répond à ses besoins : une vente rapide par exemple. Dans le cas de l'obtention d'une activité à titre gratuit, le précédent détenteur est disposé à transférer l'activité à la partie de son choix. Dans ce scénario, l'organisme à but non lucratif R est disposée à transférer l'activité S au ministère de l'Éducation dans le but d'améliorer les services fournis au public. En conséquence, le ministère de l'Éducation conclut que ces indicateurs ne fournissent aucun élément permettant d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE128. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, le ministère de l'Éducation constate que le regroupement d'entités du secteur public en question est un regroupement de plein gré. En conséquence, ces indicateurs ne fournissent aucun élément permettant d'établir que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE129. Compte tenu de l'ensemble de ces paramètres, le ministère de l'Éducation conclut qu'il n'existe aucune indication que la substance économique du regroupement soit celle d'un rapprochement et que le regroupement d'entités du secteur public en question sera par conséquent classé comme une acquisition.
- Scénario 12 : Nationalisation d'une entité du secteur privé – Saisie par la contrainte*
- IE130. Le diagramme ci-dessous illustre la nationalisation d'une entité du secteur privé par une entité du secteur public au moyen d'une saisie par la contrainte.



- IE131. Dans ce scénario, l'État nationalise la société T par voie législative. Il ne verse aucune contrepartie aux actionnaires de la société T. Après l'achat, la société T est gérée comme une entité autonome, aux conditions habituelles du marché.
- IE132. La nationalisation de la société T constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, l'État doit d'abord déterminer s'il obtient le contrôle des activités à l'issue du regroupement.
- IE133. Dans ce scénario, l'État :
- obtient le pouvoir sur la société T ;
 - est exposé, ou le droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec la société T et ;
 - a la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'activité S pour influencer sur la nature et le montant de ces avantages du fait de ses liens avec cette activité.
- IE134. L'État constate qu'il a obtenu le contrôle de l'activité Q à l'issue du regroupement des entités du secteur public. Il se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IIPSAS 40 pour déterminer si la substance économique de ce regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE135. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public en question, l'État constate qu'il instaure une relation entité contrôlante/entité contrôlée entre l'État et société T. Ce qui est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement. L'État constate également qu'en privant les anciens actionnaires de leurs droits sur la société T, le regroupement présente une substance commerciale, caractéristique d'une acquisition.
- IE136. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, l'État constate que le regroupement d'entités du secteur public en question ne comprend pas le paiement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur pour avoir renoncé à son droit sur l'actif net d'une activité. Toutefois, les droits

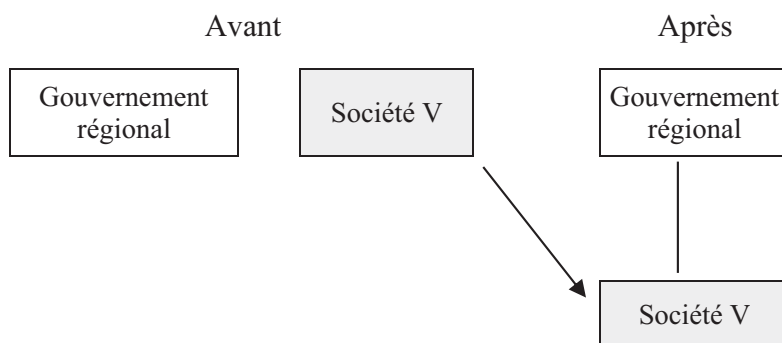
de propriété des anciens actionnaires de la société T se sont éteints sous la contrainte, ce qui constitue une indication que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition. L'État conclut que les indicateurs relatifs à la contrepartie ne fournissent aucun élément permettant d'établir que la substance économique du regroupement soit celle d'un rapprochement.

IE137. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, l'État constate que la société T n'agit pas de plein gré. Le fait que l'État (partie au regroupement) soit en mesure d'imposer le regroupement d'entités du secteur public à la société T constitue une indication que la substance économique du regroupement est celle d'une acquisition.

IE138. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, l'État conclut qu'il n'existe aucune indication permettant d'établir que la substance économique du regroupement soit celle d'un rapprochement et que le regroupement d'entités du secteur public en question sera par conséquent classé comme une acquisition.

Scénario 13 : Nationalisation d'une entité du secteur privé – Renflouement

IE139. Le diagramme suivant illustre la nationalisation d'une entité du secteur privé par suite d'un renflouement.



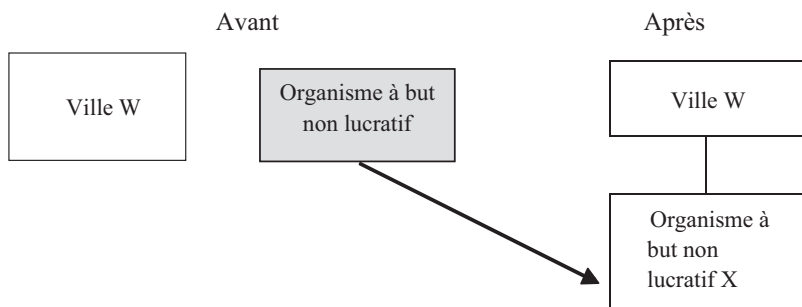
IE140. Dans ce scénario, le gouvernement régional nationalise la société V par voie législative à la suite d'un renflouement. Avant la nationalisation, la société V était en détresse financière. Le gouvernement régional U ne verse aucune contrepartie aux actionnaires de la société V mais assume le passif net de la société. Suite à l'acquisition, la société V est gérée comme une entité autonome, aux conditions habituelles du marché.

IE141. La nationalisation de la société V constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, le gouvernement régional se pose d'abord la question du contrôle des activités à l'issue du regroupement.

- IE142. Dans ce scénario, le gouvernement régional U :
- (a) obtient le pouvoir sur la société V ;
 - (b) est exposé, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec la société V et ;
 - (c) a la capacité d'utiliser son pouvoir pour influencer sur la nature et le montant de ces avantages qu'il obtient du fait de ses liens avec la société V.
- IE143. Le gouvernement régional U constate qu'il a obtenu le contrôle de la société V, à l'issue du regroupement. Il se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG 19 à AG 50 d'IPSAS 40, afin de déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE144. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement en question, le gouvernement régional U constate qu'il instaure une relation entité contrôlante/entité contrôlé entre le gouvernement régional et la société V. Ce qui est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement. Le gouvernement régional U constate également qu'en reprenant le passif net de la société V, le regroupement présente une substance commerciale, caractéristique d'une acquisition.
- IE145. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, le gouvernement régional U constate que le regroupement des entités du secteur public en question ne donne pas lieu au versement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur, qui a renoncé à ses droits à l'actif net de l'activité. Toutefois, le passif net de la société V est repris par le gouvernement régional U dans le cadre du regroupement. L'absence de contrepartie reflète la juste valeur de la société V plutôt qu'elle n'indique que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Le gouvernement régional U conclut que les indicateurs relatifs à la contrepartie ne permettent pas d'établir clairement que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE146. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, le gouvernement régional U constate que la société V n'agit pas de plein gré. Le fait que le gouvernement régional U (partie au regroupement) soit en mesure d'imposer le regroupement à la société V constitue une indication que la substance économique de ce regroupement est celle d'une acquisition.
- IE147. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, le gouvernement régional U conclut qu'il n'existe aucune indication que la substance économique du regroupement soit celle d'un rapprochement et que le regroupement d'entités du secteur public en question sera par conséquent classé comme une acquisition.

Scénario 14 : Nationalisation d'un organisme à but non lucratif – Renflouement

IE148. Le diagramme suivant illustre la nationalisation d'un organisme à but non lucratif par une entité du secteur public par voie de renflouement.



IE149. Dans ce scénario, la ville W nationalise l'organisme à but non lucratif X (une association caritative) à l'issue d'un renflouement à la demande de l'organisme à but non lucratif. Avant la nationalisation, l'organisme à but non lucratif X était en détresse financière et s'est rapproché de la ville W pour obtenir son aide. La ville W reprend le passif net de l'organisme à but non lucratif X. Suite à l'acquisition, l'organisme à but non lucratif X est géré comme une entité autonome, aux conditions habituelles du marché.

IE150. La nationalisation de l'organisme à but non lucratif X constitue un regroupement d'entités du secteur public. Afin de déterminer si ce regroupement doit être classé comme un rapprochement ou comme une acquisition, la Ville W se pose d'abord la question du contrôle des activités à l'issue du regroupement.

IE151. Dans ce scénario, la ville W :

- (a) obtient le contrôle de organisme à but non lucratif X ;
- (b) est exposée, ou a droit, à des avantages variables du fait de ses liens avec organisme à but non lucratif X et ;
- (c) a la capacité d'exercer son pouvoir sur organisme à but non lucratif X de manière à influencer sur la nature ou le montant des avantages qu'elle obtient du fait de ses liens avec l'organisme à but non lucratif X.

IE152. La ville W constate qu'elle obtient le contrôle de l'organisme à but non lucratif X à l'issue du regroupement. La ville W se réfère aux indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40 pour déterminer si la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.

IE153. Lors de l'examen de la substance économique du regroupement d'entités du secteur public en question, la ville W constate que ce dernier instaure

une relation entité contrôlante/entité contrôlé entre les deux entités. Ce qui est incompatible avec la substance économique d'un rapprochement. La ville W constate également qu'en reprenant le passif net de l'organisme à but non lucratif X, le regroupement présente une substance commerciale, caractéristique d'une acquisition.

- IE154. Lors de l'examen des indicateurs relatifs à la contrepartie, la ville W constate que le regroupement des entités du secteur public en question ne s'accompagne pas du versement d'une contrepartie destinée à dédommager le vendeur, qui a renoncé à ses droits à l'actif net de l'activité. Ceci s'explique par l'absence d'une partie ayant des droits sur l'actif net de l'organisme à but non lucratif X (qui ne possède pas de détenteurs) car ses administrateurs n'ont aucun droit sur l'actif net. Une telle situation constitue, généralement, une indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement. Toutefois, dans ce scénario, le passif net de l'organisme à but non lucratif X est repris par la ville W dans le cadre du regroupement. Ce faisant, la ville W dégage les administrateurs de l'organisme à but non lucratif X de leur responsabilité quant au règlement des dettes. Ce qui est comparable au paiement d'une contrepartie. La ville W conclut que les indicateurs relatifs à la contrepartie ne permettent pas d'établir clairement que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE155. Lors de l'examen des indicateurs relatifs au processus décisionnel, la ville W constate que l'organisme à but non lucratif X a pris l'initiative du regroupement de plein gré. Elle conclut que les indicateurs relatifs au processus décisionnel ne présentent aucun élément permettant d'établir clairement que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement.
- IE156. Au vu de l'ensemble de ces paramètres, la ville W conclut qu'il n'existe aucune indication que la substance économique du regroupement est celle d'un rapprochement et que le regroupement d'entités du secteur public en question sera par conséquent classé comme une acquisition.

Comptabilisation des rapprochements

Élimination des transactions entre les activités regroupées – Prêts

Exemple d'application des paragraphes 22, AG51 et AG52 d'IPSAS 40

- IE157. L'exemple suivant illustre la procédure d'élimination d'un prêt entre deux activités regroupées qui ne sont pas sous contrôle commun.
- IE158. En juin 20X5, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux municipalités, l'Activité Regroupée A (ARA) et l'Activité Regroupée B (ARB). Quatre ans auparavant, l'ARA a octroyé à l'ARB un prêt à taux fixe, d'une durée de dix ans, d'un montant de 250 UM. L'intérêt sur ce prêt est versé annuellement, le remboursement du principal intervient à la date d'échéance du prêt.

- IE159. L'ARB a récemment connu des difficultés financières de sorte qu'elle se trouvait, à la date de rapprochement, en retard de paiement des intérêts dus. La valeur comptable du passif financier (le coût amorti du prêt) dans ses états financiers est de 260 UM, à la date de rapprochement.
- IE160. En raison de cet arriéré et des difficultés financières que connaît l'ARB, l'ARA a procédé à la dépréciation du prêt. La valeur comptable de l'actif financier (le prêt) dans ses états financiers à la date de rapprochement est de 200 UM.
- IE161. À la date de rapprochement, l'ER élimine l'actif financier reçu de l'ARA et le passif financier repris par l'ARB ; elle inscrit au crédit des composantes de l'actif net/situation nette 60 UM, à savoir, la différence entre la valeur comptable de l'actif financier et celle du passif financier correspondant au prêt.

Élimination des transactions entre les activités regroupées – Transferts

Exemple d'application des paragraphes 22, AG51 et AG52 d'IPSAS 40

- IE162. L'exemple suivant illustre la procédure d'élimination d'un transfert entre deux activités regroupées qui ne sont pas sous contrôle commun.
- IE163. En juin 20X9, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux organismes publics, l'Activité Regroupée A (ARA) et l'Activité Regroupée B (ARB). Au 1er janvier 20X0, l'ARA a octroyé à l'ARB une subvention de 700 UM en prévision d'un nombre prédéfini de sessions de formation.
- IE164. L'octroi de la subvention était assorti de la condition que cette dernière sera restituée au prorata des sessions de formation non assurées. À la date de rapprochement, l'ARB avait assuré la moitié des sessions de formation convenues. Elle a comptabilisé une dette de 350 UM au titre de ses obligations, conformément à IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*. Sur la base de son expérience passée, l'ARA a considéré que l'ARB était davantage susceptible d'assurer la totalité de la formation que le contraire. Il était ainsi peu probable que l'ARA connaisse un flux de ressources. La subvention n'a donc pas donné lieu à une comptabilisation en tant qu'élément de l'actif. En revanche, l'ARA a comptabilisé 700 UM en charges.
- IE165. La transaction est éliminée à la date de rapprochement et toute obligation envers une partie extérieure est éteinte. L'ER ne comptabilise pas au passif une dette de 350 UM. En revanche, elle comptabilise ce montant à l'actif net/situation nette.

Ajustement de la valeur comptable des actifs et des passifs identifiables des activités regroupées pour se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement, lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 26, 27 et 36 d'IPSAS 40.

- IE166. L'exemple suivant illustre la procédure d'ajustement de la valeur comptable des actifs et des passifs identifiables des activités regroupées afin de se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement, lors d'un rapprochement sous contrôle commun.
- IE167. En octobre 20X5, l'Entité issue du Rapprochement (ER) est constituée par le rapprochement de deux ministères, l'ARA et l'ARB. L'ARA avait adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle du coût présenté dans IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. L'ARB avait, quant à elle, adopté une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la réévaluation présenté dans IPSAS 17.
- IE168. L'ER adopte une méthode comptable d'évaluation des immobilisations corporelles en utilisant le modèle de la réévaluation. L'ER a recours à une valorisation indépendante des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA.
- IE169. À la réception de la valorisation indépendante des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA, l'ER ajuste la valeur comptable de ces immobilisations en inscrivant le montant de l'ajustement apporté aux composantes de l'actif net/situation nette, comme suit :

Catégorie d'actifs (UM)	Valeur comptable (UM)	Valorisation (UM)	Ajustement (UM)
Terrains	17 623	18 410	787
Immeubles	35 662	37 140	1 478
Véhicules	1 723	1 605	(118)

- IE170. L'ER réexamine la valeur comptable des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARB afin de s'assurer que les montants sont à jour au 1er octobre 20X5. Le réexamen permet de confirmer que ces montants sont à jour et qu'aucun ajustement n'est nécessaire.
- IE171. L'ER comptabilise les immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARB à leur valeur comptable. Suivant les indications du paragraphe

67 d'IPSAS 17, l'ER réexamine la valeur résiduelle et la durée d'utilité des immobilisations corporelles précédemment contrôlées par l'ARA et l'ARB, au moins à chaque date de reporting annuelle. Si les prévisions diffèrent des estimations précédentes, l'ER comptabilisera ces changements comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Remise de montants d'impôt dus dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application de la comptabilisation des montants d'impôt remis, lors d'un rapprochement selon les paragraphes 33, 34 et AG57 et 58 d'IPSAS 40

- IE172. L'exemple suivant illustre la comptabilisation d'un rapprochement qui n'est pas sous contrôle commun, dans le cadre duquel les montants de l'impôt à payer de l'entité issue du rapprochement font l'objet d'une remise, aux termes de la convention de rapprochement.
- IE173. Au 1^{er} janvier 20X6, l'ER est issue du rapprochement de deux entités du secteur public l'ARA et l'ARB. Le rapprochement est imposé par l'État. L'ER, l'ARA et l'ARB utilisent les mêmes méthodes comptables, aucun ajustement du montant de la valeur comptable des actifs et des passifs identifiables de l'ARA et de l'ARB n'est nécessaire pour se conformer aux méthodes comptables de l'ER. À la date de rapprochement, il n'y avait aucun encours entre l'ARA et l'ARB.
- IE174. Dans ses états de la situation financière, au 1er janvier 20X6, l'ER comptabilise et évalue les actifs et les passifs de l'ARA et l'ARB à leur valeur comptable telle qu'elle apparaît dans leurs états financiers respectifs, à la date de rapprochement.

État de la situation financière	ARA	ARB	ER
	(UM)	(UM)	(UM^o)
Actifs financiers	1 205	997	2 202
Stocks	25	42	67
Immobilisations corporelles	21 944	18 061	40 005
Immobilisation incorporelles identifiables	0	3 041	3 041
Passifs financiers	(22 916)	(22 020)	(22 916)
Impôt à payer	<u>(76)</u>	<u>(119)</u>	<u>(195)</u>
Total de l'actif net	<u>182</u>	<u>2</u>	<u>184</u>
Actif net/situation nette	182	2	184

IE175. On suppose que les modalités de rapprochement prévoient l'octroi à l'ER par le ministère des Finances (MF) ou l'autorité fiscale d'une remise d'impôts. L'ER décomptabiliserait la remise d'impôts et procéderait à un ajustement de l'actif net/situation nette. L'état de la situation financière au 1er janvier 20X6 pour l'ER se présenterait comme suit :

État de la situation financière	ER (UM)
Actifs financiers	2 202
Stocks	67
Immobilisations corporelles	40 005
Immobilisations incorporelles	3 041
Passifs financiers	44 936
Impôts à payer	0
Total de l'actif net	379
Actif net/situation nette	379

IE176. Le MF comptabilise les impôts à recevoir selon IPSAS 23 et comptabiliserait un ajustement consécutif à la remise d'impôt octroyée.

Comptabilisation et évaluation des composantes de l'actif net/situation nette à l'issue d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40

- IE177. L'exemple suivant illustre la comptabilisation et l'évaluation des composantes de l'actif net/situation nette dans le cadre d'un rapprochement.
- IE178. Le 1er juin 20X4, une nouvelle municipalité ER est constituée par le rapprochement de deux activités l'ARA et l'ARB, qui n'étaient pas sous contrôle commun, et qui sont implantées dans deux zones géographiques situées dans d'autres municipalités.
- IE179. L'ARB a fourni des services à l'ARA, pour lesquels elle devait recevoir 750 UM. Le paiement n'avait pas encore été effectué à la date de rapprochement. Cette transaction était comprise dans la valeur comptable des passifs financiers de l'ARA et dans celle des actifs financiers de l'ARB.
- IE180. L'ARA utilisait la méthode comptable du modèle du coût pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ARB utilisait, pour sa part, la méthode comptable du modèle de réévaluation. L'ER a adopté la méthode comptable du modèle de réévaluation pour évaluer les immobilisations corporelles. L'ER obtient une valorisation indépendante des immobilisations corporelles antérieurement contrôlées par l'ARA. En conséquence, la valeur comptable de ces immobilisations corporelles augmente de 5 750 UM. L'ER apporte

alors les ajustements correspondants aux composantes de l'actif net/situation nette.

IE181. Les montants des valeurs comptables des actifs, des passifs et des composantes de l'actif net/situation nette transférés sont résumés ci-dessous. Sont également présentés les ajustements correspondants à l'élimination de transactions conclues entre l'ARA et l'ARB (voir paragraphe 22) et à la juste valeur de façon à se conformer aux méthodes comptables de l'entité issue du regroupement.

	ARA (UM)	ARB (UM)	Ajuste- ments liés aux élimi- nations (UM)	Ajuste- ments liés à la méthode comptable (UM)	ER Solde d'ouver- ture (UM)
Actifs finan- ciers	11 248	17 311	(750)		27 809
Stocks	1 072	532			1 604
Immobilisa- tions corpo- relles	5 663	12 689		5 750	23 584
Immobilisa- tions incor- porelles	0	137			137
Passif finan- cier	(18 798)	(20 553)		750	(38 601)
Total de l'actif (pas- sif) net	(815)	9 598		5 750	14 533
Écart de réévaluation	0	6 939		5 750	12 689
Résultat cumulé	(815)	2 659			1 844
Total de l'actif net/ situation nette	(815)	9 598	0	5 750	14 533

- IE182. Suivant les paragraphes 37 à 39 d'IPSAS 40, l'ER peut présenter son actif net/situation nette soit sous la forme d'un solde d'ouverture unique de 14 533 UM, soit sous la forme des différentes composantes présentées ci-dessus.
- IE183. Les municipalités qui, avant le rapprochement, contrôlaient l'ARA et l'ARB décomptabiliseront les actifs, les passifs et les composantes de l'actif net/situation nette transférés à l'ER, suivant d'autres normes IPSAS.

Période d'évaluation lors d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 37 à 39 d'IssSAS 40

- IE184. Si la comptabilisation initiale d'un rapprochement est inachevée à la fin de la période de reporting au cours de laquelle le rapprochement survient, l'entité issue du rapprochement doit, selon le paragraphe 40 d'IPSAS 40, comptabiliser, dans ses états financiers, les montants provisoires des éléments dont la comptabilisation est inachevée. Au cours de la période d'évaluation, l'entité issue du rapprochement comptabilise les ajustements des montants provisoires nécessaires pour tenir compte des nouvelles informations obtenues sur les faits et les circonstances qui prévalaient à la date de rapprochement et qui, si elles avaient été connues, auraient eu une incidence sur l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. Selon le paragraphe 43 d'IPSAS 40, l'entité issue du rapprochement doit comptabiliser ces ajustements comme si la comptabilisation du rapprochement avait été achevée à la date de rapprochement. Les ajustements de la période d'évaluation ne sont pas intégrés dans le résultat net.
- IE185. Supposons que l'ER ait été issue du rapprochement de l'ARA et de l'ARB (deux municipalités qui n'étaient pas sous contrôle commun avant le rapprochement), le 30 novembre 20X3. Avant le rapprochement, l'ARA appliquait la méthode comptable du modèle de réévaluation pour évaluer terrains et constructions, alors que l'ARB appliquait modèle du coût. Pour évaluer les terrains et les constructions, l'ER adopte, comme méthode comptable, le modèle de réévaluation et sollicite une valorisation indépendante des terrains et des constructions contrôlés par l'ARB. Cette évaluation n'était pas achevée au moment où l'ER avait autorisé la publication de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X3. Dans ses états financiers annuels 20X3, l'ER avait comptabilisé, pour les terrains et les constructions, des montants provisoires de 150 000 UM et de 275 000 UM respectivement. À la date de rapprochement, les constructions avaient une durée d'utilité résiduelle de quinze ans, les terrains une durée de vie indéterminée. Quatre mois après la date de rapprochement, l'ER reçoit le résultat de la valorisation indépendante, qui estimait la valeur des terrains à 160 000 UM et la valeur des constructions à 365 000 UM, à la date de rapprochement.

IE186. Dans ses états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X4, l'ER procède, de manière rétrospective, aux ajustements relatifs aux données de l'exercice précédent 20X3, comme suit :

- (a) la valeur comptable des terrains, au 31 décembre 20X3, est augmentée de 10 000 UM. Dans la mesure où la durée de vie des terrains est indéterminée, aucun amortissement n'est imputé à leur valeur ;
- (b) la valeur comptable des constructions, au 31 décembre 20X3, est augmentée de 89 500 UM. Ce montant correspond à l'ajustement de la valorisation, à la date de rapprochement, à savoir 90 000 UM diminué de 500 UM, montant de l'amortissement (mensuel) supplémentaire qui aurait été comptabilisé si la valeur de l'actif, à la date de rapprochement, avait été comptabilisée à cette date ;
- (c) un ajustement de 100 000 UM est comptabilisé dans l'actif net/situation nette au 31 décembre 20X3 ;
- (d) la dotation aux amortissements pour l'exercice 20X3 est augmenté de 500 UM.

IE187. L'ER doit fournir les informations suivantes selon le paragraphe 56 d'IPSAS 40 :

- (a) dans ses états financiers 20X3, elle indique que la comptabilisation initiale du rapprochement n'avait pas été achevée car les terrains et les constructions précédemment contrôlés par l'ARB étaient en cours d'évaluation ;
- (b) dans ses états financiers 20X4, elle explique les montants ainsi que les ajustements apportés aux montants provisoires comptabilisés pendant la période de reporting en cours. En conséquence, l'ER indique que les informations comparatives de 20X3 sont ajustées rétrospectivement pour augmenter la valeur des terrains et des constructions de 99 500 UM (100 000 UM à la date de rapprochement) et refléter l'augmentation de 500 UM de la dotation aux amortissements et l'augmentation de l'actif net/situation nette de 100 000 UM.

Évaluation ultérieure d'un transfert reçu d'une activité regroupée sur la base de critères susceptibles d'évoluer à la suite d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 48 et AG 61 à AG 63 d'IPSAS 40

IE188. L'exemple suivant illustre la comptabilisation ultérieure d'un transfert reçu par une activité regroupée, sur la base de critères susceptibles d'évoluer à la suite d'un rapprochement.

IE189. Le 1er janvier 20X3, un État accorde une subvention annuelle aux municipalités dont le revenu moyen des ménages est inférieur à un certain seuil. Le 1er juin 20X3, une nouvelle municipalité (ER) est issue du rapprochement de deux

autres municipalités, l'ARA et l'ARB. L'ARA avait précédemment reçu une subvention de 1 000 UM, calculée en fonction du revenu moyen des ménages de la municipalité. L'ARB n'avait reçu aucune subvention car le revenu moyen des ménages de la municipalité était supérieur au seuil fixé.

- IE190. Suite au rapprochement en date du 1er juin 20X3, le revenu moyen des ménages de l'ER est supérieur au seuil d'octroi des subventions fixé par le gouvernement.
- IE191. Le 1er juillet 20X3, le gouvernement demande à l'ER de rembourser une partie (200 UM) de la subvention versée précédemment à l'ARA. L'ER comptabilise un passif et une charge de 200 UM au 1er juillet 20X3.

Informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement

Exemple illustrant l'application des paragraphes 53 à 57 d'IPSAS 40

- IE192. L'exemple suivant illustre quelques aspects des informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement, en référence à IPSAS 40. L'exemple repose sur une transaction hypothétique. Dans cet exemple, on suppose que l'ER est une municipalité nouvellement créée, issue du rapprochement des anciennes municipalités l'ARA et l'ARB. Dans cet exemple, les informations présentées sous forme de tableau correspondent aux informations à fournir spécifiques à l'exemple présenté. Une grande part des informations à fournir peut également être présentée sous forme textuelle dans une note de bas de page.

Référence du paragraphe

- 54(a)-(c) Le 30 juin 20X2, l'ER est issue du rapprochement des deux municipalités l'ARA et l'ARB. Aucune ne détient le contrôle de l'ER à l'issue du rapprochement, effectué d'un commun accord de l'ARA et de l'ARB et institué par le gouvernement, par voie législative. Le rapprochement a pour objectif de réduire les coûts grâce à des économies d'échelle et de fournir de meilleurs services aux habitants.

- 54(d) ***Montants comptabilisés pour chaque grande catégorie d'actifs et de passifs transférés au 30 juin 20X2***

UM

Actifs financiers	1 701
Stocks	5
Immobilisations corporelles	74 656
Immobilisations incorporelles	42
Passifs financiers	<u>(2 001)</u>
Total de l'actif net	74 403

54(e) Les ajustements suivants ont été apportés aux valeurs comptables des actifs et des passifs comptabilisés par l'ARA et l'ARB au 30 juin 20X2, avant le rapprochement.

Référence du paragraphe

	Montant initial	Ajustement	Nouveau montant
	UM	UM	UM
54(e)(i) Retraitement des actifs financiers comptabilisés par l'ARA pour éliminer des transactions conclues avec l'ARB	822	(25)	797
54(e)(i) Retraitement des passifs financiers comptabilisés par l'ARB pour éliminer des transactions conclues avec l'ARA	(1093)	25	(1068)
54(e)(ii) Retraitement des immobilisations corporelles comptabilisées par l'ARA pour évaluer les éléments en utilisant le modèle de réévaluation	12 116	17 954	30 070

54(f)

	Montants comptabilisés dans l'actif net/			
	situation nette		au 30 juin 20X2	
	ARA	ARB	ajustement	ER
	UM		UM	UM
Écart de réévaluation	0	18 332	17 954	36 286
Résultat cumulé	12 047	26 070	0	38 117
Total de l'actif net/situation nette	12 047	44 402	17 954	74 403

54(h) Au moment où la publication de ces états financiers est autorisée, la dernière date de reporting de l'ARA et de l'ARB était le 31 décembre 20X1. Les

produits, les charges et le résultat net de l'ARA et de l'ARB du 1er janvier 20X2 à la date de rapprochement (30 juin 20X2), ainsi que les montants comptabilisés par l'ARA et l'ARB pour les principales catégories d'actifs et de passifs et pour les composantes de l'actif net/situation nette sont présentés ci-dessous :

	ARA	ARB
	UM	UM
54(h)(i) Produits		
Taxes foncières	45 213	70 369
Produits des opérations avec contrepartie directe	2 681	25 377
Transferts provenant d'autres entités publiques	32 615	19 345
Total des produits	80 509	115 091
54(h)(i) Charges		
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(51 263)	(68 549)
Subventions et autres transferts versés	(18 611)	(26 445)
Fournitures et consommables	(7 545)	(13 391)
Dotations aux amortissements	(677)	(2 598)
Dépréciation d'immobilisations corporelles	(17)	(33)
Charges financières	(2)	(3)
Total Charges	(78 115)	(111 019)
54(h)(i) Résultat de la période du 1er janvier au 30 juin 20X2	2 394	4 072
54(h)(ii) Actif au 30 juin 20X2		
Actifs financiers	822	904
Stocks	0	5
Immobilisations corporelles	12 116	44 586
Immobilisations incorporelles	42	0
Total des actifs	12 980	45 495
54(h)(ii) Passifs au 30 juin 20X2		
Passifs financiers	(933)	(1093)
Total des passifs	(933)	(1093)
Actif net au 30 juin 20X2	12 047	44 402

54(h)(ii) **Actif net/situation nette au 30 juin
20X2**

Écart de réévaluation	0	18 332
Résultat cumulé		26 070
Actif net/situation nette au 30 juin 20X2	12 047	44 402

Lors de l'examen des informations à fournir dans le cadre d'un rapprochement, une entité peut juger utile de se référer à la discussion sur la notion d'importance relative dans IPSAS 1, Présentation des états financiers.

Comptabilisation des acquisitions**Acquisitions inversées**

Exemple illustrant la comptabilisation d'une acquisition inversée en appliquant les paragraphes AG66 à AG71 d'IPSAS 40

IE193. Cet exemple illustre la comptabilisation d'une acquisition inversée dans laquelle l'entité B, l'entité contrôlée sur le plan juridique, acquiert l'entité A, l'entité contrôlante sur le plan juridique, émettrice des instruments de capitaux propres, lors d'une acquisition inversée le 30 septembre 20X6. Dans cet exemple, la comptabilisation des effets de l'impôt sur le résultat n'est pas prise en compte.

IE194. États de la situation financière de l'entité A et de l'entité B immédiatement avant l'acquisition :

	Entité A (entité contrôlante sur le plan juridique, ac- tivité acquise sur le plan comptable)	Entité B (entité contrôlée sur le plan juridique, l'acquéreur sur le plan comptable)
	UM	UM
Actifs courants	500	700
Actifs non courants	1 300	3 000
Total des actifs	1 800	3 700
Passifs courants	300	600
Passifs non courants	400	1 100
Total des passifs	700	1 700

Capitaux propres		
Résultat cumulé	800	1 400
Titres de capitaux propres émis		
100 actions ordinaires	300	
60 actions ordinaires		600
Total des capitaux propres	1 100	2 000
Total des passifs et des capitaux propres	1 800	3 700

IE195. Cet exemple tient également compte des informations suivantes :

- Le 30 septembre 20X6, l'entité A émet 2,5 actions en échange de chaque action ordinaire de l'entité B. L'actionnaire unique de l'entité B, un État, cède l'ensemble de ses actions. Il reçoit en contrepartie de ses 60 actions ordinaires 150 actions ordinaires émises par l'entité A.
- La juste valeur de chaque action ordinaire de l'entité B au 30 septembre 20X6 est de 40 UM. Le cours de marché des actions ordinaires de l'entité A fixé à cette date est de 16 UM.
- Les justes valeurs des actifs et des passifs identifiables de l'entité A, au 30 septembre 20X6, sont identiques à leurs valeurs comptables, à l'exception de la juste valeur des actifs non courants qui est égale à 1 500 UM, au 30 septembre 20X6.

Calcul de la juste valeur de la contrepartie transférée

IE196. À l'issue de l'émission des 150 actions ordinaires par l'entité A (entité contrôlante sur le plan juridique, activité acquise sur le plan comptable), l'actionnaire unique de l'entité B (l'État) détient 60 % des actions émises de l'entité regroupée (soit 150 des 250 actions émises). Les 40 % restants sont détenus par les actionnaires de l'entité A. Si, dans le cadre de l'acquisition, le scénario avait consisté en l'entité B émettant des actions ordinaires supplémentaires en échange des actions ordinaires (100) des actionnaires de l'entité A, elle aurait dû émettre 40 actions supplémentaire afin que le rapport de titres de participation détenus des deux entités dans l'entité regroupée soit le même. L'actionnaire de l'entité B (l'État) détiendrait alors 60 des 100 actions émises (de l'entité B), soit 60% de l'entité regroupée. Dans ce cas, la juste valeur de la contrepartie effectivement transférée par l'entité B et la participation du regroupement dans l'entité A est de 1 600 UM (40 actions d'une juste valeur par action de 40 UM).

IE197. La juste valeur de la contrepartie effectivement transférée doit être fondée sur la base d'évaluation la plus fiable. Dans cet exemple, le prix coté des actions de l'entité A sur le marché principal (ou le plus avantageux) des

actions fournit une base plus fiable pour évaluer la contrepartie effectivement transférée que la juste valeur des actions de l'entité B. Autrement dit, la contrepartie est évaluée sur la base du prix de marché des actions de l'entité A, soit 100 actions d'une juste valeur par action de 16 UM.

Évaluation du goodwill

IE198. Le goodwill est évalué comme étant l'excédent de la juste valeur de la contrepartie effectivement transférée (la participation du regroupement dans l'entité A) par rapport au montant net des actifs et des passifs identifiables comptabilisés de l'entité A, comme suit :

	UM	UM
Contrepartie effectivement transférée		1 600
Montants nets comptabilisés des actifs et des passifs		
Actifs courants	500	
Actifs non courants	1 500	
Passifs courants	(300)	
Passifs non courants	(400)	
Goodwill		<u>300</u>

État consolidé de la situation financière au 30 septembre 20X6

IE199. L'état consolidé de la situation financière immédiatement après l'acquisition :

Actifs courants [700 UM + 500 UM]	(UM)
	1 200
Actifs non courants [3 000 UM + 1 500 UM]	4 500
Goodwill	300
Total des actifs	<u>6 000</u>
Passifs courants [600 UM + 300 UM]	900
Passifs non courants [1 100 UM 400 UM]	1 500
Total des passifs	<u>2 400</u>
Capitaux propres	
Résultat cumulé	1 400
Titres de capitaux propres émis	
250 actions ordinaires [600 UM + 1 600 UM]	<u>2 200</u>
Total des capitaux propres	<u>3 600</u>
Total des passifs et des capitaux propres	<u>6 000</u>

IE200. Le montant comptabilisé des titres de capitaux propres émis (2 200 UM), dans les états financiers consolidés, est déterminé en additionnant la valeur des titres de capitaux propres émis de l'entité contrôlée sur le plan juridique, immédiatement avant l'acquisition (600 UM), et la juste valeur de la contrepartie effectivement transférée (1 600 UM). Toutefois, la structure des capitaux propres qui apparaît dans les états financiers consolidés (c.-à-d. le nombre et le type de titres de capitaux propres émis) doit refléter la structure des capitaux propres de l'entité contrôlante sur le plan juridique, qui comprend les titres de capitaux propres émis par cette dernière en vue du regroupement.

Participations ne donnant pas le contrôle

IE201. Cet exemple repose sur les mêmes hypothèses que celles exposées ci-dessus mais, dans le cas présent, l'entité B possède plus d'un actionnaire et seules 56 des 60 actions ordinaires de l'entité B sont échangées. Dans la mesure où l'entité A émet 2,5 actions en échange de chaque action ordinaire de l'entité B, le total émis est de 140 actions (au lieu de 150). Ainsi, les actionnaires de l'entité B détiennent 58,3 % des actions de l'entité regroupée (140 sur 240 actions émises). Le calcul de la juste valeur de la contrepartie transférée à l'entité A, l'activité acquise sur le plan comptable, se base sur l'hypothèse que, lors du regroupement, l'entité B a émis des actions ordinaires supplémentaires en échange des actions ordinaires des actionnaires de l'entité A. L'entité B a procédé de la sorte car elle est l'acquéreur sur le plan comptable et l'acquéreur doit, selon le paragraphe AG67 d'IPSAS 40, évaluer la contrepartie transférée en échange de l'activité acquise sur le plan comptable.

IE202. La PNC n'est pas prise en compte dans le calcul du nombre d'actions que l'entité B aurait dû émettre. L'actionnaire majoritaire (l'État) possède 56 actions dans l'entité B. Afin que ce nombre corresponde à 58,3 % des titres de capitaux propres, l'entité B aurait dû émettre 40 actions supplémentaires. L'actionnaire majoritaire de l'entité B (l'État) détiendrait alors 56 des 96 actions émises (de l'entité B), soit 58,3% de l'entité regroupée. Ainsi, la juste valeur de la contrepartie transférée à l'entité A, l'activité acquise sur le plan comptable, est de 1 600 UM (soit 40 actions d'une juste valeur de 40 UM chacune). Ce montant est identique à celui qui résulte du scénario dans lequel l'actionnaire unique de l'entité B échangeait l'ensemble de ses 60 actions ordinaires. Même si tous les actionnaires de l'entité B n'échangent pas leurs actions, le montant comptabilisé de la participation du regroupement dans l'entité A reste le même.

IE203. La PNC est représentée par les quatre actions (sur un total de 60) de l'entité B qui ne sont pas échangées contre des actions de l'entité A. La PNC est donc de 6,7 %. La PNC représente la quote-part des actionnaires n'exerçant pas le contrôle dans la valeur comptable antérieure au regroupement de l'actif net de l'entité B, l'entité contrôlée sur le plan juridique. L'état consolidé de la situation financière est ajusté en conséquence faisant apparaître une PNC de

6,7 % de la valeur comptable, antérieure au regroupement, de l'actif net de l'entité B (soit 134 UM ou 6,7 % de 2 000 UM).

IE204. L'état consolidé de la situation financière au 30 septembre 20X6, faisant apparaître la PNC, se présente comme suit :

	UM
Actifs courants [700 UM + 500 UM]	1 200
Actifs non courants [3 000 UM + 1 500 UM]	4 500
Goodwill	300
Total actifs	<u>6 000</u>
Passifs courants [600 UM + 300 UM]	900
Passifs non courants [1 100 UM 400 UM]	1 500
Total des passifs	<u>2 400</u>
Capitaux propres	
Résultats cumulés [1 400 UM × 93.3%]	1 306
Titres de capitaux propres émis	
240 actions ordinaires [560 UM + 1 600 UM]	2 160
Participations ne donnant pas le contrôle	134
Total des capitaux propres	<u>3 600</u>
Total des passifs et des capitaux propres	<u>6 000</u>

IE205. La PNC de 134 UM est constituée de deux composantes : d'une part la reclassification de la quote-part de la PNC dans les résultats non distribués de l'acquéreur sur le plan comptable, immédiatement avant l'acquisition (1 400 UM × 6,7%, soit 93,80 UM). D'autre part, la reclassification de la quote-part des participations ne donnant pas le contrôle dans les capitaux propres de l'acquéreur sur le plan comptable (600 UM × 6,7 %, soit 40,20 UM).

Immobilisations incorporelles identifiables dans le cadre d'une acquisition

Exemple illustrant l'application des paragraphes 64 à 68 et AG75 à AG 84 d'IPSAS 40

IE206. Sont présentés ci-dessous des exemples d'immobilisations incorporelles identifiables acquises dans le cadre d'une acquisition. Dans ces exemples, certains actifs peuvent ne pas présenter les caractéristiques des immobilisations incorporelles. L'acquéreur doit comptabiliser ces actifs en fonction de leur substance. Ces exemples ne visent pas l'exhaustivité.

IE207. Les immobilisations incorporelles fondées sur des « contrats juridiquement contraignants » sont celles issues de tels contrats (y compris les droits contractuels et autres droits légaux). Les immobilisations incorporelles « non fondées sur des contrats juridiquement contraignants » sont celles qui ne découlent pas de tels contrats. Elles sont séparables. Les immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants peuvent également être séparables, mais la séparabilité n'est pas une condition nécessaire pour qu'un actif réponde au critère du contrat contraignant.

Immobilisations incorporelles liées au marketing

IE208. Les immobilisations incorporelles liées au marketing sont principalement utilisées dans la commercialisation et la promotion des produits et des services. Exemples d'immobilisations incorporelles liées au marketing :

Catégorie	Base
Marques de fabrique, dénominations commerciales, marques de service, Marques collectives, marques de certification	Contrat contraignant
Habillage commercial (couleur, forme, conception de l'emballage)	Contrat contraignant
Encarts publicitaires	Contrat contraignant
Noms de domaines internet	Contrat contraignant
Accords de non-concurrence	Contrat contraignant

Marque de fabrique, nom commercial, marque de service, marque collective et marque de certification

IE209. Une marque est représentée par des mots, des noms, des symboles ou par d'autres moyens utilisés dans le commerce pour indiquer l'origine d'un produit et le distinguer d'autres produits. À la différence de la marque de fabrique, une marque de service permet d'identifier l'origine d'un service. Les marques collectives permettent d'identifier les produits ou les services émanant des membres d'un groupe. Les marques de certification attestent de l'origine géographique ou d'autres caractéristiques d'un bien ou d'un service.

IE210. Les marques de fabrique, les dénominations commerciales, les marques de service, les marques collectives et les marques de certification peuvent être protégées légalement après enregistrement auprès des organismes publics autorisés ou à travers une utilisation constante, ou encore par d'autres moyens. Une marque de fabrique, ou tout autre marque protégée (enregistrée ou protégée par tout autre moyen), acquise dans le cadre d'une acquisition constitue une immobilisation incorporelle remplissant le critère du contrat contraignant. Elle peut être comptabilisée séparément du goodwill si le critère de séparabilité est rempli ; ceci étant généralement le cas.

IE211. Les termes *marque* et *nom de marque*, souvent utilisés comme synonymes de marque de fabrique et d'autres types de marques, sont des termes génériques de marketing qui désignent un groupe d'actifs complémentaires tels qu'une marque de fabrique (ou de service), ainsi que la dénomination commerciale, les formules, les recettes et l'expertise technologique qui lui sont associées. La norme IPSAS 40 n'exclut pas qu'une entité comptabilise, en tant qu'actif unique, et séparément du goodwill, un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires, généralement désigné par le terme « marque », si les actifs qui composent ce groupe ont une même durée d'utilité.

Noms de domaines internet

IE212. Un nom de domaine internet est un code alphanumérique unique permettant d'identifier une adresse internet numérique spécifique. L'enregistrement d'un nom de domaine crée une association entre ce nom et un ordinateur sur l'Internet pendant la période d'enregistrement (renouvelable). Un nom de domaine enregistré acquis dans le cadre d'une acquisition répond au critère du contrat contraignant.

Immobilisations incorporelles liées aux usagers d'un service ou à un client

IE213. Immobilisation incorporelles liées aux usagers d'un service ou à un client :

Catégorie	Base
Listes des usagers d'un service	Absence de contrat contraignant
Carnet de commandes ou de produit	Contrat contraignant
Contrats contraignants avec des clients et relation client associée	Contrat contraignant
Relation client née par voies autres que les contrats contraignants	Absence de contrat contraignant

Listes des usagers d'un service

IE214. Une liste d'usagers d'un service comprend des informations telles que les noms et les coordonnées de ces usagers. Une liste d'usagers d'un service peut également se présenter sous la forme d'une base de données contenant d'autres informations, telles que les historiques d'utilisation du service et des informations démographiques. Une liste d'usagers d'un service ne découle généralement pas d'un contrat contraignant (y compris des droits contractuels et d'autres droits légaux). Cependant, les listes d'usagers d'un service sont souvent louées ou échangées. En conséquence, une liste d'usagers d'un service acquise lors d'une acquisition répond, en principe, au critère de séparabilité.

Carnet de commandes ou de produit

IE215. Un carnet de commandes résulte de contrats contraignants tels que des bons de commande (ou des commandes client). Un carnet de commandes acquis lors d'une acquisition répond au critère du contrat contraignant, même si les bons de commande peuvent être annulés.

Contrats contraignants avec des clients et relation client associée

IE216. Si une entité établit des relations avec ses clients par le biais de contrats contraignants, ces relations découlent des droits contractuels y afférents. En conséquence, les contrats contraignants avec des clients et la relation client associée, acquis dans le cadre d'une acquisition, répondent au critère du contrat contraignant, même si la confidentialité ou d'autres termes du contrat contraignant interdisent la vente ou le transfert d'un contrat contraignant séparément de l'activité acquise.

IE217. Un contrat contraignant avec des clients et la relation client associée peuvent représenter deux immobilisations incorporelles distincts. La durée d'utilité des deux actifs et le rythme auquel les avantages économiques qu'ils procurent sont consommés peuvent différer.

IE218. Une relation client existe entre une entité et ses clients si (a) l'entité dispose d'informations sur les clients et s'il existe une interaction régulière entre les deux et si (b) les clients ont la possibilité d'entrer directement en relation avec l'entité. La relation client satisfait au critère du contrat contraignant si une entité a l'habitude d'établir des contrats contraignants avec ses clients, indépendamment de l'existence de tels contrats à la date d'acquisition. La relation client peut également naître d'autres types de moyens légaux, tels que les contacts ordinaires établis par les représentants commerciaux ou les responsables des services.

IE219. Un carnet de commandes résulte de contrats contraignants tels que des bons de commande. Suivant le paragraphe IE215, il constitue un droit contractuel contraignant. Autrement dit, si une entité entretient des relations avec ses clients sur la base de ce type de contrats contraignants, la relation client qui en découle naît de droits contractuels contraignants ; elle satisfait par conséquent au critère du contrat contraignant.

Exemples

IE220. Les exemples suivants illustrent la comptabilisation de contrats contraignants avec des clients et des immobilisations incorporelles correspondant à la relation client, acquis lors d'une acquisition.

- (a) L'entité acquéreuse (EA) acquiert l'entité visée (EV) lors d'une acquisition effectuée le 31 décembre 20X5. L'EV a conclu un contrat de cinq ans avec un client pour fourniture de biens. L'EV et l'EA estiment toutes deux que le client renouvellera le contrat en question

à la fin du contrat contraignant actuellement en vigueur. Le contrat de fourniture n'est pas séparable.

Le contrat de fourniture, résiliable ou non, répond au critère du contrat contraignant. De plus, dans la mesure où l'EV établit ses relations avec le client par le biais d'un contrat contraignant, le contrat lui-même et la relation client (entre l'EV et son client) remplissent le critère du contrat contraignant.

- (b) L'EA acquiert l'EV le 31 décembre 20X5. L'EV fabrique des produits dans deux secteurs d'activité distincts : les articles de sport et l'électronique. Le client achète des articles de sport et des articles électroniques à l'EV. L'EV a conclu un contrat contraignant d'exclusivité avec le client pour lui fournir des articles de sport, mais n'a conclu aucun contrat contraignant concernant la fourniture d'articles électroniques. L'EV et l'EA estiment que l'EV et le client sont unis par une seule relation globale.

Le contrat contraignant d'exclusivité concernant la fourniture des articles de sport, résiliable ou non, répond au critère du contrat contraignant. De plus, dans la mesure où les relations entre l'EV et son client sont régies par un contrat contraignant, elles remplissent le critère du contrat contraignant. Dans la mesure où l'EV entretient une seule relation globale avec son client, la juste valeur de cette relation prend en compte des hypothèses sur les relations de l'EV avec le client concernant à la fois les articles de sport et les produits électroniques. En revanche, si l'EA estime que les relations avec le client concernant les articles de sport et les produits électroniques sont deux relations distinctes, elle devra déterminer si la relation client concernant les produits électroniques répond au critère de séparabilité pour être identifiée comme une immobilisation incorporelle.

- (c) L'EA acquiert l'EV le 31 décembre 20X5. Les relations entre l'EV et ses clients sont régies uniquement par le biais de bons de commande. Au 31 décembre 20X5, 60 % des clients de l'EV, qui sont des clients réguliers, pourvoient à son carnet de commande. Les autres 40 % sont également des clients réguliers. Cependant, au 31 décembre 20X5, l'EV n'était plus liée à ces clients ni par des commandes en cours ni par d'autres contrats contraignants.

Les commandes émanant des 60 % des clients de l'EV, qu'elles puissent être annulées ou non, répondent au critère du contrat contraignant. De plus, dans la mesure où les relations entre l'EV et ses clients sont régies par un contrat contraignant, les bons de commandes et la relation client (entre l'EV et ses clients), répondent au critère du contrat contraignant. Par ailleurs, dans la mesure où l'EV a l'habitude d'établir des contrats contraignants avec les 40 % autres clients, ses relations avec ces clients

sont régies par des droits contractuels contraignants. Ces relations satisfont ainsi au critère du contrat contraignant, même si l'EV n'a conclu aucun contrat contraignant avec ces clients au 31 décembre. 20X5.

- (d) L'EA acquiert l'EV le 31 décembre 20X5. Cette dernière dispose d'un portefeuille de contrats d'assurance automobile d'un an susceptibles d'être résiliés par leurs titulaires. Dans la mesure où les relations entre l'EV et les souscripteurs sont régies par des contrats d'assurance, la relation client avec les souscripteurs répond au critère du contrat contraignant. La norme IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie* et la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* s'appliquent à l'immobilisation incorporelle correspondant à la relation client.

Relation client née d'autres moyens que les contrats contraignants

- IE221. Une relation client acquise lors d'une acquisition et non régie par un contrat contraignant peut néanmoins être identifiable parce que la relation client est séparable. Les opérations avec contrepartie directe portant sur ce même actif ou sur un actif similaire, qui indiquent que d'autres entités ont vendu ou transféré une relation client donnée née d'autres moyens qu'un contrat contraignant, signifieraient que la relation est séparable.

Immobilisations incorporelles liées aux activités artistiques

- IE222. Exemples d'immobilisations incorporelles liées aux activités artistiques :

Catégorie	Base
Pièces de théâtre, opéras et ballets	Contrat contraignant
Livres, revues, journaux et autres œuvres littéraires	Contrat contraignant
Œuvres musicales telles que des compositions, des paroles de chansons et des jingles publicitaires	Contrat contraignant
Images et photographies	Contrat contraignant
Documents vidéo et audiovisuels, y compris les productions cinématographiques, les vidéoclips et les programmes télévisuels.	Contrat contraignant

- IE223. Les actifs liés aux activités artistiques acquis dans le cadre d'une acquisition sont identifiables s'ils découlent de contrats contraignants (y compris des droits contractuels) ou de droits légaux tels que le droit d'auteur. Le titulaire peut transférer un droit d'auteur, en totalité par cession, ou en partie par contrat de licence. Un acquéreur peut comptabiliser une immobilisation incorporelle liée au droit d'auteur, ainsi que toute cession ou contrat de licence associés, comme un actif unique, à condition que leur durée d'utilité soit similaire.

Immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignant

IE224. Les immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants représentent la valeur des droits nés de contrats contraignants. Les contrats contraignants établis avec les clients constituent un type d'immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants. Si les termes d'un contrat contraignant font naître un passif (par exemple, si les termes d'un contrat de location simple ou d'un contrat contraignant avec un client sont défavorables par rapport aux conditions du marché), l'acquéreur comptabilise ce contrat comme un passif repris lors de l'acquisition. Exemples d'immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants

Catégorie	Base
Contrats de licence, redevances et conventions de statu quo	Contrat contraignant
Contrats contraignants de construction, de gestion, de fourniture ou de prestation de services et contrats contraignants publicitaires	Contrat contraignant
Contrats de location (que l'activité acquise soit locataire ou bailleur)	Contrat contraignant
Permis de construire	Contrat contraignant
Contrats de franchise	Contrat contraignant
Droits d'exploitation et de diffusion	Contrat contraignant
Contrats de gestion financière, telles que les contrats contraignants de gestion des hypothèques	Contrat contraignant
Contrats contraignants d'emploi	Contrat contraignant
Droits d'usage : l'eau, l'air, le réseau routier et la coupe de bois	Contrat contraignant

Contrats contraignants de prestations de services, tels que les contrats contraignants de gestion des hypothèques

IE225. Les contrats contraignants de gestion d'actifs financiers constituent un type d'immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants. Bien que la gestion des actifs financiers soit un aspect inhérent à leur nature, elle devient un actif (ou un passif) distinct si l'une des conditions ci-dessous est remplie :

- (a) lorsqu'elle est conservée alors que l'actif financier qui lui est associé aux termes du contrat contraignant fait l'objet d'une cession ou d'une titrisation
- (b) lors de l'achat et de la prise en charge de la gestion de l'actif, séparément de l'actif.

IE226. Si des prêts hypothécaires, des créances de cartes de crédit ou d'autres actifs financiers sont acquis avec la prestation de gestion de ces actifs, ces prestations inhérentes aux actifs ne constituent pas une immobilisation incorporelle distincte, car la juste valeur de ces prestations de gestion est comprise dans l'évaluation de la juste valeur des actifs financiers acquis.

Contrats contraignants concernant l'emploi

IE227. Les contrats contraignants concernant l'emploi favorables à l'employeur, en raison des rémunérations fixées par ces contrats, qui sont avantageuses par rapport aux conditions du marché, constituent un type d'immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants.

Droits d'exploitation

IE228. Les droits d'usage comprennent les droits tels que le forage, l'usage de l'eau, de l'air, du réseau routier et la coupe de bois. Certains droits d'exploitation constituent des immobilisations incorporelles fondées sur des contrats contraignants ; elles doivent être comptabilisées séparément du goodwill. D'autres droits d'usage peuvent davantage avoir les caractéristiques des immobilisations corporelles que celles des immobilisations incorporelles. Un acquéreur comptabilise les droits d'exploitation en fonction de leur nature.

Immobilisation incorporelles fondées sur la technologie

IE229. Exemples d'immobilisations incorporelles fondées sur la technologie :

Catégorie	Base
Technologie brevetée	Contrat contraignant
Logiciels informatiques et techniques de masquage	Contrat contraignant
Technologies non brevetées	Absence de contrat contraignant
Bases de données y compris les bases de données foncières	Absence de contrat contraignant
Secrets commerciaux, tels que formules, recettes et procédés secrets	Contrat contraignant

Logiciels informatiques et techniques de masquage

IE230. Les logiciels et programmes informatiques acquis à la suite d'une acquisition, qui sont protégés légalement par un brevet ou par le droit d'auteur, répondent au critère du contrat contraignant permettant de les identifier comme des immobilisations incorporelles.

IE231. Les masques informatiques sont des logiciels stockés en permanence sur une puce de mémoire morte sous la forme d'une série de stencils ou de circuits intégrés. Les techniques de masquages peuvent bénéficier d'une protection légale. Les techniques de masquage bénéficiant d'une protection légale acquises à la suite d'une acquisition répondent au critère du contrat

contraignant permettant de les identifier comme des immobilisations incorporelles.

Bases de données y compris les base de données foncières

- IE232. Une base de données est un ensemble organisé d'informations souvent stockées sous forme électronique (sur des disques ou dans des fichiers informatiques). Une base de données contenant des œuvres originales peut être protégée par le droit d'auteur. Une base de données protégée par le droit d'auteur acquise à la suite d'une acquisition répond au critère du contrat contraignant. Cependant, une base de données comprend généralement des informations rassemblées dans le cadre des activités habituelles d'une entité, comme les listes d'usagers des services ou des informations ciblées, telles que des données scientifiques ou des informations concernant la solvabilité. Les bases de données qui ne sont pas protégées par le droit d'auteur peuvent être (et le sont souvent) échangées, concédées par licence ou louées à des tiers, en partie ou en totalité. En conséquence, même si les avantages économiques futurs d'une base de données ne découlent pas de droits légaux, une base de données acquise à la suite d'une acquisition répond au critère de séparabilité.
- IE233. Les bases de données foncières contiennent un historique des informations relatives aux droits de propriété des terrains d'une zone géographique donnée. Les actifs liés aux bases de données foncières sont acquis et cédés, en partie ou en totalité, dans le cadre d'opérations avec contrepartie directe ou concédés sous licence. En conséquence, les actifs liés aux bases de données foncières acquis à la suite d'une acquisition répondent au critère de séparabilité.

Secrets commerciaux, tels que formules, recettes et procédés secrets.

- IE234. Un secret commercial est « une information (une formule, un modèle, une recette, une compilation, un programme, un dispositif, une méthode, une technique ou un procédé) qui (a) possède une valeur économique propre, réelle ou potentielle, du fait qu'elle n'est généralement pas connue, et qui (b) fait l'objet d'efforts raisonnables, au vu des circonstances, pour la maintenir secrète ». Si les avantages économiques futurs d'un secret commercial acquis dans le cadre d'une acquisition bénéficient d'une protection légale, alors l'actif que ce secret commercial représente répond au critère du contrat contraignant. Autrement, les secrets commerciaux acquis à la suite d'une acquisition ne sont identifiables que si le critère de séparabilité est rempli, ce qui est généralement le cas.

Évaluation de la participation ne donnant pas le contrôle (PNC) lors d'une acquisition

Exemple illustrant l'application du paragraphe 73 d'IPSAS 40

- IE235. Les exemples suivants illustrent l'évaluation des composantes de la PNC, à la date d'acquisition, dans le cadre d'une acquisition.

Évaluation de la PNC y compris les actions préférentielles

- IE236. L'EV a émis 100 actions préférentielles, classées comme capitaux propres. Chaque action préférentielle a une valeur nominale de 1 UM. Les actions préférentielles donnent à leurs détenteurs le droit au versement d'un dividende prioritaire par rapport aux détenteurs d'actions ordinaires. Lors de la liquidation de l'EV, les détenteurs des actions préférentielles reçoivent en priorité, par rapport aux détenteurs des actions ordinaires, 1 UM par action de l'ensemble des actifs disponibles à la distribution. C'est le seul droit dont peuvent se prévaloir les détenteurs d'actions préférentielles au moment de la liquidation.
- IE237. L'EA acquiert toutes les actions ordinaires de l'EV. À l'issue de la transaction l'EA obtient le contrôle de l'EV. Une analyse de la substance économique du regroupement, selon les indications des paragraphes 9 à 14 et AG19 à AG50 d'IPSAS 40, confirme que la transaction est une acquisition. La juste valeur à la date d'acquisition des actions préférentielles est de 120 UM.
- IE238. Le paragraphe 73 d'IPSAS 40 stipule que, pour chaque acquisition, l'acquéreur doit évaluer, à la date d'acquisition, les composantes de la PNC de l'activité acquise qui sont des droits de propriété actuels qui fondent leurs détenteurs à recevoir une quote-part de l'actif net de l'entité, dans le cas d'une liquidation. Cette quote-part est évaluée soit à la juste valeur des titres de propriété actuels, soit sur la base de la quote-part des montants comptabilisés de l'actif net identifiable de l'entité acquise, à laquelle ils donnent droit. Toutes les autres composantes de la PNC doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition, sauf si une autre base d'évaluation est imposée par les normes IPSAS.
- IE239. Les PNC correspondant aux actions préférentielles de l'EV ne répondent pas aux critères d'évaluation énoncés au paragraphe 73 d'IPSAS 40, car elles ne fondent pas leurs détenteurs à recevoir une quote-part de l'actif net de l'entité, en cas de liquidation. L'acquéreur évalue les actions préférentielles à leur juste valeur à la date d'acquisition, qui est de 120 UM.

Première variante

- IE240. Supposons que, lors de la liquidation de l'EV, les actions préférentielles fondent leurs détenteurs à recevoir une quote-part des actifs disponibles à la distribution. Les détenteurs des actions préférentielles ont les mêmes droits et n'ont pas de priorité sur les détenteurs d'actions ordinaires, en cas de liquidation. Supposons que la juste valeur, à la date d'acquisition, des actions préférentielles soit désormais de 160 UM et que la quote-part des montants comptabilisés de l'actif net identifiable attribuables aux actions préférentielles est de 140 UM.
- IE241. Les actions préférentielles remplissent les conditions nécessaires pour être évaluées suivant la base décrite au paragraphe 73 d'IPSAS 40. L'EA

peut choisir d'évaluer les actions préférentielles soit à leur juste valeur à la date d'acquisition, à savoir 160 UM, soit sur la base de leur quote-part des montants comptabilisés de l'actif net identifiable de l'activité acquise, à savoir 140 UM.

Deuxième variante

- IE242. Supposons également que l'EV propose une option d'achat d'actions en guise de rétribution pour ses employés. Les options d'achat d'actions sont classées comme capitaux propres et sont réputées acquises à la date d'acquisition. Elles ne représentent donc pas des droits de propriété actuels et ne fondent pas leurs détenteurs à recevoir une quote-part de l'actif net de l'EV, en cas de liquidation. La juste valeur des options d'achat d'actions, à la date d'acquisition, est de 200 UM, conformément à la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière de paiements fondés sur des actions. Les options d'achat d'actions n'expirent pas à la date d'acquisition et elles ne seront pas remplacées par l'EA.
- IE243. Selon le paragraphe 73 d'IPSAS 40, ces options d'achat d'actions doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition, à moins qu'une autre base d'évaluation ne soit imposée par les autres normes IPSAS. Le paragraphe 84 d'IPSAS 40 stipule que l'acquéreur doit évaluer un instrument de capitaux propres lié à des transactions basées sur des paiements fondés sur des actions de l'activité acquise en suivant la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière de paiements fondés sur des actions.
- IE244. L'acquéreur évalue les participations ne donnant pas le contrôle correspondant aux options d'achat d'actions à leur juste valeur, à savoir 200 UM.

Remise de montants d'impôts dus lors d'une acquisition

Exemple illustrant la comptabilisation d'une remise d'impôt dans le cadre d'une acquisition, suivant les paragraphes 78 à 79 et AG85 à AG87 de la norme IPSAS 40

- IE245. L'exemple suivant illustre la comptabilisation d'une acquisition dans laquelle une partie de l'impôt à payer de l'activité acquise est remise aux termes de la convention d'acquisition.
- IE246. Le 1er janvier 20X4, l'EA, un ministère qui agit pour le compte du gouvernement, acquiert l'EV, une entité privée, en échange d'une trésorerie de 575 UM. À la suite de l'acquisition, l'EA espère réduire ses coûts grâce à des économies d'échelle. La juste valeur des actifs acquis et des passifs repris est la suivante:

Actifs acquis et passifs repris :	(UM)
Actifs financiers	265
Stocks	5
Immobilisations corporelles	640
Immobilisations incorporelles identifiables	12
Passifs financiers	(320)
Impôts à payer	(40)
Total de l'actif net	<u>562</u>

IE247. L'EA comptabilise un goodwill de 13 UM, soit la différence entre le prix payé pour acquérir l'EV (575 UM) et l'actif net de cette dernière (562 UM).

IE248. Supposons qu'aux termes de la convention d'acquisition, le gouvernement demande à l'administration fiscale (MF) d'accorder une remise d'impôts de 50 % à l'EV. La juste valeur des actifs acquis et des passifs repris sera la suivante :

Actifs acquis et passifs repris :	(UM)
Actifs financiers	265
Stocks	5
Immobilisations corporelles	640
Immobilisations incorporelles identifiables	12
Passifs financiers	(320)
Impôts à payer	(20)
Total de l'actif net	<u>582</u>

IE249. L'EA comptabilise un bénéfice de 13 UM, soit la différence entre le prix payé pour acquérir l'EV (575 UM) et l'actif net de cette dernière (562 UM). L'EA comptabiliserait le solde de l'impôt à payer restant, conformément à la norme comptable internationale ou nationale applicable en matière d'impôt sur le résultat.

IE250. Le MF comptabilise les impôts à recevoir selon IPSAS 23 et comptabiliserait un ajustement relatif à la remise d'impôts octroyée.

Bénéfice consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses

Exemple illustrant la comptabilisation et l'évaluation d'un bénéfice consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses selon les paragraphes 85 à 90 d'IPSAS 40

IE251. L'exemple suivant illustre la comptabilisation d'une acquisition dans laquelle un bénéfice consécutif à une acquisition à des conditions avantageuses est comptabilisé.

IE252. Le 1er janvier 20X5, l'EA acquiert 80 % des titres de capitaux propres de l'EV, une entité privée, en échange d'une trésorerie de 150 UM. Dans la mesure où les précédents détenteurs de l'EV devaient céder leurs participations avant une date donnée, ils ne disposaient pas de suffisamment de temps pour démarcher différents acheteurs potentiels. La direction de l'EA évalue initialement les actifs acquis et les passifs repris identifiables et comptabilisables séparément à la date d'acquisition selon la norme IPSAS 40. Les actifs identifiables sont évalués à 250 UM et les passifs repris à 50 UM. L'EA fait appel à un expert indépendant qui déterminera que la juste valeur de la PNC de l'EV est de 42 UM.

IE253. Le montant des actifs nets identifiables de l'EV (d'une valeur de 200 UM, à savoir 250 UM - 50 UM) est supérieur à la juste valeur de la contrepartie transférée augmentée de la juste valeur de la PNC de l'EV. En conséquence, l'EA examine les procédures qu'elle a utilisées pour identifier et pour évaluer les actifs acquis et les passifs repris, pour évaluer la juste valeur de la PNC de l'EV et pour évaluer la contrepartie transférée. Après cet examen, l'EA décide que les procédures utilisées et les évaluations qui en ont découlé étaient appropriées. L'EA évalue le bénéfice réalisé à l'issue de l'acquisition de 80 % des titres de capitaux propres comme suit :

	UM	UM
Montant des actifs nets identifiables acquis (250 UM - 50 UM)		200
moins :		
La juste valeur de la contrepartie des 80 % des titres de capitaux propres détenus dans l'EV transférée par l'EA,	150	
et La juste valeur de la PNC de l'EP	42	
		192
Bénéfice consécutif à l'acquisition à des conditions avantageuses de 80% des participations		8

IE254. L'EA comptabilisera l'acquisition de l'EV dans ses états financiers consolidés comme suit :

	UM	UM
identifiables acquis	250	
Ct Trésorerie		150
Ct Passifs repris		50
Ct Bénéfice suite à l'acquisition à des conditions avantageuses		8
Ct Capitaux propres - PNC de l'EV		42

IE255. Si l'acquéreur choisissait d'évaluer la PNC de l'EV sur la base du pourcentage de sa participation dans les actifs nets identifiables de l'activité acquise, le montant comptabilisé de la PNC serait de 40 UM (à savoir $200 \text{ UM} \times 0,20$). Le bénéfice consécutif à l'acquisition à des conditions avantageuses serait alors de 10 UM (à savoir $200 \text{ UM} - [150 \text{ UM} + 40 \text{ UM}]$).

Période d'évaluation lors d'une acquisition

Exemple illustrant l'application des paragraphes 103 à 108 d'IPSAS 40

IE256. Si la comptabilisation initiale d'une acquisition est inachevée à la fin de la période de reporting au cours de laquelle le regroupement d'entités du secteur public a eu lieu, l'acquéreur devra, selon le paragraphe 103 d'IPSAS 40, comptabiliser, dans ses états financiers, les montants provisoires des éléments dont la comptabilisation est inachevée. Au cours de la période d'évaluation, l'acquéreur comptabilise les ajustements des montants provisoires correspondant aux nouvelles informations obtenues sur les faits et les circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient eu une incidence sur l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. Selon le paragraphe 107 d'IPSAS 40, l'acquéreur doit comptabiliser ces ajustements comme si la comptabilisation de l'acquisition avait été achevée à la date d'acquisition. Les ajustements de la période d'évaluation ne sont pas inclus dans le résultat.

IE257. Supposons que l'EA acquiert l'EV le 30 septembre 20X7. L'EA recourt à une valorisation indépendante d'une immobilisation corporelle acquise dans le cadre du regroupement. Cette valorisation n'était pas achevée au moment où l'EA a autorisé la publication de ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X7. Dans ses états financiers annuels de 20X7, l'EA a comptabilisé une juste valeur provisoire des actifs de 30 000 UM. À la date d'acquisition, les immobilisations corporelles avaient une durée d'utilité résiduelle de cinq ans. Cinq mois après la date d'acquisition, l'EA reçoit le résultat de la valorisation indépendante estimant la juste valeur des actifs, à la date d'acquisition, à 40 000 UM.

IE258. Dans ses états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X8, l'EA apporte, de manière rétrospective, les ajustements nécessaires aux informations relatives à l'exercice précédent, de la manière suivante :

- (a) la valeur comptable des immobilisations corporelles au 31 décembre 20X7 est augmentée de 9 500 UM. Ce montant correspond à l'ajustement de la juste valeur à la date d'acquisition, à savoir 10 000 UM, diminué du montant de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé si la juste valeur de l'actif, à la date d'acquisition, avait été comptabilisée à cette date. Ce montant est égal à 500 UM (amortissement sur 3 mois) ;

- (b) la valeur comptable du goodwill au 31 décembre 20X7 est diminuée de 10 000 UM ;
- (c) La dotation aux amortissements pour 20X7 est augmentée de 500UM.

IE259. Selon le paragraphe 124 d'IPSAS 40, l'EA fournit les informations suivantes :

- (a) dans ses états financiers 20X7, elle indique que la comptabilisation initiale de l'acquisition n'avait pas été achevée car les résultats de la valorisation des immobilisations corporelles n'avaient pas encore été reçus ;
- (b) dans ses états financiers 20X8, elle explique les montants ainsi que les ajustements apportés aux montants provisoires comptabilisés pendant la période de reporting en cours. En conséquence, l'EA indique que les informations comparatives 20X7 sont ajustées rétrospectivement pour augmenter la juste valeur de l'immobilisation corporelle, à la date d'acquisition, de 9 500 UM. Augmentation compensée par une diminution du goodwill de 10 000 UM et une augmentation de la dotation aux amortissements de 500 UM.

Critères pour déterminer ce qui fait partie d'une transaction d'acquisition

Règlement d'une relation préexistante - Prêt

Exemple illustrant l'application des paragraphes 109 et 110 et AG98 à AG 101 d'IPSAS 40

- IE260. L'EA octroie à l'EV un prêt à taux fixe de 100 UM sur cinq ans. Les intérêts sont payables trimestriellement, le principal étant remboursé à la date d'échéance du prêt. L'EA acquiert l'EV à deux ans de l'échéance du prêt.
- IE261. La juste valeur totale de l'EV comprend un passif financier de 90 UM correspondant à la juste valeur de la convention de prêt conclue avec l'EA. À la date d'acquisition, la valeur comptable de l'actif financier correspondant dans les états financiers de l'EA (coût amorti du prêt) est de 100 UM.
- IE262. Dans cet exemple, l'EA constate une perte de CU10. Cette perte correspond à la différence entre la juste valeur du passif financier repris et la valeur comptable de l'actif financier correspondant précédemment comptabilisé par l'EA. Dans ses états financiers consolidés, l'EA éliminera son actif financier (100 UM) en contrepartie de la juste valeur du passif financier de l'EV (90 UM). La différence représente la perte assumée par l'EA.

Règlement d'une relation préexistante - Transferts

Exemple illustrant l'application des paragraphes 109 et 110 et AG98 et AG 101 d'IPSAS 40.

- IE263. Le 1^{er} janvier 20X7, l'EA acquiert l'EV. Auparavant, le 1^{er} octobre 20X6, l'EA avait octroyé à l'EV une subvention de 800 UM pour un nombre convenu de sessions de formation.
- IE264. La subvention était subordonnée à la condition qu'elle sera remboursée au prorata du nombre de sessions de formation non assurées. À la date d'acquisition, l'EV avait dispensé le quart des sessions convenues et avait comptabilisé un passif de 600 UM, au titre de son obligation de prestation, conformément à IPSAS 23. Sur la base de son expérience passée, l'EA a estimé que l'EV était susceptible d'assurer la totalité de la formation. Un flux de ressources vers l'EA était donc peu probable. Ainsi, l'EA n'a pas comptabilisé d'actif au titre de la subvention ; elle a, en revanche, comptabilisé la totalité des 800 UM en charges.
- IE265. Dans cet exemple, l'EA constate un bénéfice de 10 UM. Le bénéfice correspond au passif repris qui est décomptabilisé du fait de l'acquisition car celle-ci annule l'obligation due à un tiers.
- IE266. Dans cet exemple, aucun actif correspondant n'a été comptabilisé par l'EA. Si l'EA avait précédemment comptabilisé un actif correspondant, celui-ci serait décomptabilisé, à la date d'acquisition, et le montant correspondant serait inclus dans le calcul du bénéfice (ou de la perte).

Règlement d'une relation préexistante - Contrat de fourniture

Exemple illustrant l'application des paragraphes 109 et 110 et AG98 à AG 101 d'IPSAS 40.

- IE267. L'EA achète des composants électroniques à l'EV à prix fixes dans le cadre d'un contrat de fourniture de cinq ans. Actuellement, les prix fixés dans le contrat sont supérieurs aux prix auxquels l'EA pourrait acheter des composants électroniques similaires auprès d'un autre fournisseur. Le contrat de fourniture prévoit la possibilité pour l'EA de le résilier avant l'échéance fixée de 5 ans, moyennant le paiement d'une indemnité de 6 millions UM. À trois ans de l'échéance du contrat de fourniture, l'EA paie 50 millions d'UM pour acquérir l'EV, ce qui correspond à la juste valeur de l'EV, évaluée sur la base du prix que les autres intervenants sur le marché seraient prêts à payer.
- IE268. La juste valeur totale de l'EV est calculée en tenant compte de la juste valeur de 8 millions UM du contrat de fourniture conclu avec l'EA. Les 8 millions UM représentent une composante de 3 millions UM qui est « au prix du marché » parce que les prix sont comparables aux prix des transactions courantes du marché pour des articles identiques ou similaires à ceux du contrat (efforts de vente, relation client, etc.) et une composante de 5 millions

UM sur la base de prix défavorables à l'EA car ils sont supérieurs aux prix des transactions courantes du marché pour des articles similaires. L'EV ne possède aucun autre actif ou passif identifiable lié au contrat de fourniture et l'EA n'a comptabilisé aucun actif ou passif lié au contrat de fourniture avant l'acquisition.

- IE269. Dans cet exemple, l'EA constate une perte de 5 millions UM, séparément de l'acquisition : elle retient le plus faible des deux montants correspondant, d'une part au montant du règlement de la relation avec le fournisseur (6 UM d'indemnité de rupture du contrat) et d'autre part, au montant à hauteur duquel le contrat est défavorable à l'acquéreur (5 UM). La composante « au prix du marché » du contrat, d'un montant de 3 millions UM, est comprise dans le goodwill.
- IE270. Le fait que l'EA ait comptabilisé précédemment, dans ses états financiers, un montant relatif à une relation préexistante affectera le montant du bénéfice (ou de la perte) comptabilisé au titre du règlement effectif de la relation. Supposons que les normes IPSAS imposaient à l'EA de comptabiliser un passif de 6 millions UM correspondant au contrat de fourniture avant l'acquisition. Dans ce cas, l'EA comptabilise en résultat net un bénéfice de 1 million UM au titre du règlement, à la date d'acquisition (la perte évaluée au titre du contrat diminuée de 6 UM correspondant au passif précédemment comptabilisé). En d'autres termes, l'EA a, dans les faits, réglé un passif comptabilisé à 6 UM au lieu de 5 millions UM, ce qui a entraîné un bénéfice de 1 million de UM.

Paievements éventuels à des employés à la suite d'une acquisition

Exemple illustrant l'application des paragraphes 109 et 110 et AG98, AG101 et AG 102 d'IPSAS 40.

- IE271. L'EV a nommé un candidat au poste de directeur général (DG) dans le cadre d'un contrat de dix ans. Le contrat imposait à l'EV de verser 5 millions UM au candidat au cas où elle est acquise avant l'expiration du contrat. L'EA acquiert l'EV huit ans plus tard. Le DG était toujours employé à la date d'acquisition. Il recevra donc la somme stipulée dans le contrat.
- IE272. Dans l'exemple suivant, l'EV a conclu le contrat de travail avant le début des négociations sur le regroupement. Le contrat avait pour objet le recrutement d'un DG. Il n'existe donc aucune indication que le contrat ait été établi dans le but principal de procurer des avantages à l'EA ou à l'entité regroupée. En conséquence, l'obligation de payer 5 millions UM est prise en compte dans l'application de la méthode d'acquisition.
- IE273. Dans d'autres circonstances, l'EV pourrait être amenée à conclure un contrat similaire avec un candidat au poste de DG suggéré par l'EA pendant les négociations en vue de l'acquisition. Dans un tel cas, l'objectif principal du contrat pourrait être de prévoir une indemnité de départ au DG. Le contrat

serait alors davantage favorable à l'EA ou à l'entité regroupée, plutôt qu'à l'EV ou à ses anciens détenteurs. Dans cette situation, l'EA comptabilise l'obligation de paiement prévu au DG, dans ses états financiers postérieurs au regroupement, indépendamment de l'application de la méthode d'acquisition.

Évaluation ultérieure des transferts, prêts assortis de conditions avantageuses et autres avantages assimilés reçus d'un acquéreur ou d'une activité acquise sur la base de critères susceptibles de changer à la suite d'une acquisition

Exemple de l'application des paragraphes 114 et AG98 à AG 109 à AG 111 d'IPSAS 40.

- IE274. L'exemple suivant illustre la comptabilisation ultérieure d'un transfert reçu par un acquéreur, sur la base de critères susceptibles de changer à la suite d'une acquisition.
- IE275. Le 1^{er} janvier 20X6, un État octroie une subvention annuelle aux municipalités dont le revenu par habitant est inférieur à un seuil donné. Le 1^{er} juin 20X3, une municipalité acquiert l'EV, un centre commercial qui génèrera des recettes à l'EA. Auparavant, l'EA avait reçu une subvention de 500 UM, sur la base du revenu par habitant.
- IE276. À la suite de son acquisition de l'EV, le 1^{er} juin 20X3, le revenu par habitant de l'EA dépasse le seuil fixé pour l'attribution des subventions.
- IE277. Le 1^{er} juillet 20X3, l'État demande à l'EA de rembourser une partie (100 UM) de la subvention qui lui avait été versée. L'EA comptabilise un passif et une charge de 100 UM au 1^{er} juillet 20X3.

Informations à fournir relatives aux acquisitions

Exemple de l'application des indications des paragraphes 119 à 125 d'IPSAS 40 concernant les informations à fournir.

- IE278. L'exemple suivant illustre quelques aspects des informations à fournir dans le cadre d'une acquisition. Il repose sur une transaction hypothétique. Dans cet exemple, l'EA est une entité du secteur public fournissant des services de santé dans sa région. Il s'agit d'une entité cotée. Les informations qui figurent sous forme tabulaire sont spécifiques à l'exemple traité. Une grande partie des informations à fournir peut également être présentée sous forme textuelle dans une note de bas de page.

Référence du paragraphe

- 120(a)-(d) Le 30 juin 20X2, l'EA acquiert 75% des actions ordinaires de l'EV et obtient le contrôle de l'EV. Une analyse de la substance économique du regroupement confirme que la transaction est une acquisition.

L'EV est un fournisseur médical. À la suite de l'acquisition, l'EA devrait fournir de meilleurs soins de santé aux habitants. Elle s'attend également à réduire les coûts grâce à des économies d'échelle.

120(e) Le goodwill de 2500 UM consécutif à l'acquisition correspond en grande partie aux synergies et aux économies d'échelle attendues du regroupement des activités de l'EA et de l'EV.

120(k) Aucun des goodwills comptabilisés ne devrait être déductible au titre de l'impôt sur le résultat. Le tableau suivant résume la contrepartie payée en échange de l'EV, les montants des actifs acquis et des passifs repris comptabilisés à la date d'acquisition, ainsi que la juste valeur, à la date d'acquisition, de la PNC de l'EV.

Au 30 juin 20X2

	Contrepartie	UM
120(f)(i)	Trésorerie	11 000
120(f)(iii)	Accord de contrepartie éventuelle	1 000
120(g)(i)		
120(f)	Contrepartie totale transférée	<u>12 000</u>
120(m)	Frais connexes à l'acquisition (comprenant les charges générales et administratives, les frais de vente comptabilisés dans l'état du résultat global de l'AE pour l'exercice clos le 31 décembre 20X2)	1,250
120(i)	Montants comptabilisés des actifs identifiables	
	Actifs acquis et passifs repris	
	Actifs financiers	3 500
	Stocks	1 000
	Immobilisations corporelles	10 000
	Immobilisations incorporelles identifiables	3 300
	Passifs financiers	(4000)
	Passifs éventuels	(1000)
	Total des actifs nets identifiables	12800
120(p)(i)	PNC de l'EV	(3300)
	Goodwill	2500
		<u>12000</u>

Référence du paragraphe

- 120(f)(iii) L'accord de contrepartie éventuelle prévoir que l'EA verse aux anciens détenteurs de l'EV 5 % du produit de EX (un investissement en titres de capitaux propres non consolidé détenu par l'EV)
- 120(g) lorsqu'il est supérieur à 7 500 UM pour 20X3 et dans la limite de 2 500 UM (non actualisé).
- 124(b) Le montant potentiel non actualisé de tous les paiements futurs que l'EA serait amenée à verser au titre de l'accord de contrepartie éventuelle est compris entre 0 et 2 500 UM. L'estimation du montant de la juste valeur de l'accord de contrepartie éventuelle, 1 000 UM, est fondée sur une approche par le résultat. Les hypothèses principales comprennent un taux d'actualisation compris entre 20 et 25 % et un ajustement du produit de XE en fonction du degré de probabilité des hypothèses retenues.
- Au 31 décembre, ni le montant comptabilisé au titre de l'accord de contrepartie éventuelle, ni la fourchette des résultats ni les hypothèses retenues pour élaborer les estimations ne sont modifiés.
- 120(h) La juste valeur des actifs financiers acquis comprend des créances d'une juste valeur de 2 375 UM. Le montant brut dû au titre des contrats est de 3 100 UM, dont 450 UM sont estimés irrécouvrables.
- 124(a) Le montant de 3 300 UM de la juste valeur des immobilisations incorporelles identifiables acquises est provisoire, dans l'attente du résultat de la valorisation finale de ces actifs.

- 120(j) Un passif éventuel de 1 000 UM est comptabilisé en prévision d'actions en garantie sur les produits vendus par l'EV pendant les trois dernières années. On s'attend à ce que la plus grande part de ces dépenses soient engagées en 20X3 et qu'elles le seront en totalité d'ici à la fin de 20X4. Le montant potentiel non actualisé de tous les paiements futurs que l'EA serait amenée à verser au titre de l'accord de contrepartie éventuelle est compris entre 0 et 2 500 UM. Au 31 décembre 20X2, aucun changement (depuis le 30 juin 20X2) du montant comptabilisé au titre du passif n'est intervenu. De même, aucun changement n'est intervenu dans la fourchette des résultats ou les hypothèses retenus pour déterminer les estimations.
- 124(c) IPSAS 19.97,98
- 120(p) La juste valeur de la PNC de l'EV, entité cotée, est évaluée selon le cours de clôture du marché des actions ordinaires de l'EV à la date d'acquisition.
- 120(r)(i) La contribution au produit reporté dans l'état consolidé du résultat global depuis le 30 juin 20X2 de l'EV totalise 4 090 UM. La contribution de l'EV aux bénéficiaires, au cours de la même période, s'élève à 1 710 UM.
- 120(r)(ii) Si l'EV avait été consolidée à compter du 1er janvier 20X2, un produit de 27 670 UM et un bénéfice de 12 870 UM auraient été inscrits dans l'état consolidé du résultat global.

Lors de l'examen des informations relatives à une acquisition, il peut s'avérer utile de se référer à la discussion de la notion d'importance relative dans IPSAS 1.

Comparaison avec IFRS 3

Les dispositions concernant la comptabilisation des acquisitions d'IPSAS 40 s'inspirent essentiellement de celles de la norme IFRS 3 (publié en 2004, comprenant les amendements introduits jusqu'au 31 décembre 2015). Les principales différences sont les suivantes :

- IFRS 3 comprend des indications sur la détermination de l'acquéreur. Dans IPSAS 40, cette question est abordée dans le cadre de la classification d'un regroupement d'entités du secteur public comme une acquisition ou comme un rapprochement.
- IPSAS 40 comprend des indications supplémentaires concernant des transactions spécifiques au secteur public, comme la remise d'impôts.
- Dans certains cas, IPSAS 40 emploie une terminologie différente de celle d'IFRS 3. Les différences les plus significatives concernent l'emploi du terme « regroupement d'entités du secteur public », « activité » et « activité acquise ». Les termes équivalents employés dans IFRS 3 sont « regroupement d'entreprises », « entreprise » et « entreprise acquise ».

INTRODUCTION À LA NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) met au point des normes comptables pour les entités du secteur public, appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). L'IPSASB est pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, et est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'IPSASB encourage fermement les gouvernements et les normalisateurs comptables nationaux à accompagner le développement de ces normes, en participant aux appels à commentaires sur les exposés sondages et les documents de consultation relatifs aux projets de normes.

L'IPSASB publie des normes traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la comptabilité d'engagement.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des normes comptables et des directives pour l'information financière à fournir dans leur environnement réglementaire. L'IPSASB estime que la présente Norme constitue une importante étape dans le sens de l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, et encourage dès lors l'adoption de cette Norme. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la présente IPSAS.

L'IPSASB encourage les États à progresser dans le sens de la méthode de la comptabilité d'engagement et à harmoniser les dispositions nationales avec les IPSAS préparées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'engagement. Les entités qui souhaitent adopter la méthode de la comptabilité d'engagement à l'avenir pourront trouver utiles d'autres publications de l'IPSASB, et en particulier l'Étude 14 *Transition vers la comptabilité d'engagement : Commentaires pour les États et les entités du secteur public*.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

Structure de la Norme

La présente Norme se compose de deux parties :

- La première partie est obligatoire. Elle énonce les dispositions applicables à toutes les entités présentant des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle définit la méthode de la comptabilité de caisse, énonce des dispositions relatives aux informations à fournir dans les états financiers et les notes justificatives, et traite d'un certain nombre de problématiques spécifiques d'information financière. Les dispositions de cette partie de la Norme doivent être appliquées par les entités qui déclarent se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.
- Les sections 1 à 1.8 de la Partie 1 de la présente Norme ont été publiées en 2003. La section 1.9 de la Partie 1, « Présentation des informations budgétaires dans les états financiers » a été émise en 2006. Des amendements ont été apportés aux paragraphes 1.3.4(c), 1.3.7, 1.3.9(c) et à l'Annexe 1 de la première partie, en 2006, suite à la publication de la Section 1.9. La section 1.10 de la Partie 1, « Bénéficiaires de l'assistance externe » a été publiée en 2007. En 2007, la publication de la section 1.10 a conduit à amender les paragraphes 1.3.18 et l'annexe 1 de la partie 1.
- La deuxième partie n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations à fournir complémentaires qu'une entité est encouragée à adopter pour améliorer sa reddition de comptes financiers et la transparence de ses états financiers. Elle comprend des explications relatives aux méthodes alternatives de présentation de certaines informations.
- Les paragraphes 2.1.1 à 2.1.59 des Sections 2.1, Sections 2.2 et des Annexes 2, 3, 4 et 5 ont été publiés en 2003. Les paragraphes 2.1.37 à 2.1.40 ont été ajoutés à la deuxième partie en 2006 afin d'encourager la communication de certaines informations en matière de montants budgétés et de montants réels, et le paragraphe 2.1.36 et l'Annexe 2 ont été révisés en conséquence. Les paragraphes 2.1.64 à 2.1.93 ont été ajoutés à la partie 2 en 2007, afin d'encourager la diffusion de certaines informations en matière d'assistance externe, et les paragraphes 2.1.25, 2.1.30 et l'Annexe 2 ont été révisés en conséquence.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

SOMMAIRE

Introduction	
Structure de la Norme	
Première partie : Dispositions normatives	
Objectif	
	Paragraphes
1.1 Champ d'application des dispositions	1.1.1 – 1.1.7
1.2 La comptabilité de caisse	1.2.1 – 1.2.9
Définitions.....	1.2.1 – 1.2.9
Méthode de la comptabilité de caisse	1.2.2
Équivalents de trésorerie	1.2.3 – 1.2.5
Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers	1.2.6 – 1.2.9
1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir	1.3.1 – 1.3.38
Définitions.....	1.3.1 – 1.3.3
États financiers.....	1.3.4 – 1.3.11
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	1.3.12 – 1.3.29
Classement.....	1.3.17
Postes, rubriques et sous-totaux	1.3.18
Présentation pour un montant net.....	1.3.19 – 1.3.23
Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité.....	1.3.24 – 1.3.29
Méthodes comptables et notes explicatives.....	1.3.30 – 1.3.38
Structure des notes.....	1.3.30 – 1.3.31
Sélection et application des méthodes comptables.....	1.3.32 – 1.3.38
1.4 Considérations générales	1.4.1 – 1.4.25
Durée de l'exercice	1.4.1 – 1.4.3
Célérité	1.4.4

Date d'autorisation.....	1.4.5 – 1.4.6
Informations relatives à l'entité	1.4.7 – 1.4.8
Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt.....	1.4.9 – 1.4.12
Cohérence de la présentation	1.4.13 – 1.4.15
Informations comparatives	1.4.16 – 1.4.20
Identification des états financiers.....	1.4.21 – 1.4.25
1.5 Correction d'erreurs.....	1.5.1 – 1.5.5
1.6 États financiers consolidés	1.6.1 – 1.6.21
Définitions.....	1.6.1 – 1.6.4
Entité économique.....	1.6.2 – 1.6.4
Périmètre des états consolidés	1.6.5 – 1.6.15
Procédures de consolidation	1.6.16 – 1.6.19
Informations à fournir en matière de consolidation	1.6.20
Dispositions Transitoires	1.6.21
1.7 Monnaie étrangère	1.7.1 – 1.7.8
Définitions	1.7.1
Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère	1.7.2 – 1.7.8
1.8 Date d'entrée en vigueur des sections 1.1 à 1.7 de la première partie et dispositions transitoires.....	1.8.1 – 1.8.3
Date d'entrée en vigueur.....	1.8.1
Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés	1.8.2 – 1.8.3
1.9 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers.....	1.9.1 – 1.9.48
Définitions.....	1.9.1 – 1.9.7
Budgets approuvés.....	1.9.2 – 1.9.4
Budget initial et budget final	1.9.5 – 1.9.6
Montants réels	1.9.7

Présentation d’une comparaison des montants budgétés et des montants réels.....	1.9.8 – 1.9.32
Champ d’application	1.9.9 – 1.9.10
Comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.9.11 – 1.9.16
Présentation	1.9.17 – 1.9.19
Niveau de regroupement.....	1.9.20 – 1.9.22
Modifications entre le budget initial et le budget final	1.9.23 – 1.9.24
Base comparable	1.9.25 – 1.9.30
Budgets pluriannuels	1.9.31 – 1.9.32
Présentation dans les notes d’informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d’application du Budget	1.9.33 – 1.9.40
Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable	1.9.41 – 1.9.46
Date d’entrée en vigueur de la section 1.9 de la première partie	1.9.47 – 1.9.48
1.10 Bénéficiaires de l’assistance externe	1.10.1–1.10.34
Définitions.....	1.10.1–1.10.7
Assistance externe	1.10.3–1.10.4
Ressources nationales	1.10.5
Accords d’assistance externe.....	1.10.6–1.10.7
Assistance externe reçue.....	1.10.8–1.10.17
Assistance externe non utilisée.....	1.10.18–1.10.20
Réception de biens et services	1.10.21–1.10.22
Informations sur les dettes rééchelonnées ou annulées	1.10.23–1.10.24
Informations sur le non-respect des termes et conditions significatifs.....	1.10.25–1.10.27
Date d’entrée en vigueur de la section 1.10 et dispositions transitoires	1.10.28–1.10.34

Annexe 1 : Illustration des dispositions normatives de la première partie de la norme

Deuxième partie : Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée	2.1.1 – 2.1.63
Définitions.....	2.1.1 – 2.1.2
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	2.1.2
Continuité d'activité	2.1.3 – 2.1.5
Éléments extraordinaires	2.1.6 – 2.1.14
Distincts des activités ordinaires	2.1.8
Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible	2.1.9
Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité	2.1.10
Identifier les éléments extraordinaires.....	2.1.11 – 2.1.14
Opérations administrées	2.1.15 – 2.1.22
Recouvrement des produits	2.1.18 – 2.1.20
Flux de trésorerie "de transit".....	2.1.21
Transferts versés	2.1.22
Présentation des principales catégories de flux de trésorerie.....	2.1.23 – 2.1.30
Information relative aux parties liées	2.1.31 – 2.1.32
Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets	2.1.33 – 2.1.40
Comparaison avec les budgets.....	2.1.36 – 2.1.40
États financiers consolidés.....	2.1.41 – 2.1.48
Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles.....	2.1.44 – 2.1.48
Coentreprises	2.1.49 – 2.1.50
Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.51 – 2.1.63
Le retraitement des états financiers	2.1.53 – 2.1.58
Informations comparatives	2.1.59

États financiers consolidés.....	2.1.60 – 2.1.61
Sélection et utilisation de l'indice général des prix.....	2.1.62 – 2.1.63
Assistance reçue d'organisations non gouvernementales (ONG).....	2.1.64 – 2.1.65
Bénéficiaires de l'assistance externe	2.1.66 – 2.1.93
2.2 États et autres entités du secteur public ayant l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice	2.2.1 – 2.2.5
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	2.2.1 – 2.2.2
Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique.....	2.2.3 – 2.2.5
Annexe 2 : Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme	
Annexe 3 : Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2, <i>Tableaux des flux de trésorerie</i>	
Annexe 4 : Caractéristiques qualitatives des états financiers	
Annexe 5 : Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière	

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

PREMIÈRE PARTIE : DISPOSITIONS NORMATIVES

La première partie de la présente Norme énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les Normes, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire de quelle manière les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

L'information relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie d'une entité est nécessaire à des fins de reddition de comptes et fournit une base utile pour évaluer la capacité de l'entité à générer un volume de trésorerie adéquat à l'avenir ainsi que les sources et les utilisations probables de cette trésorerie. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources de trésorerie et à la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des entrées et des sorties de trésorerie.

La conformité aux dispositions et aux recommandations de cette Norme améliorera l'exhaustivité et la transparence de l'information financière relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie de l'entité. Cela renforcera également la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la méthode de la comptabilité de caisse.

1.1 Champ d'application des dispositions

- 1.1.1 *Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité de caisse, telle que définie dans la présente Norme, doit appliquer les dispositions de la première partie de la présente Norme pour la présentation de ses états financiers annuels à usage général.*
- 1.1.2 On entend par états financiers à usage général, les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques. Les utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel.
- 1.1.3 La présente Norme s'applique aussi bien aux états financiers à usage général d'une entité distincte qu'aux états financiers consolidés à usage général d'une entité économique comme par exemple l'État. Elle impose de préparer un état des entrées et des sorties de trésorerie qui comptabilise la trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers, ainsi que la présentation des méthodes comptables et des notes explicatives. Elle impose également que les montants réglés pour le compte de l'entité présentant les états financiers par des tiers soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie.
- 1.1.4 *Une entité dont les états financiers sont conformes aux dispositions de la première partie de la présente Norme doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à la présente Norme que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la Norme.*
- 1.1.5 *La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.*
- 1.1.6 La Préface aux Normes internationales d'information financière publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 1.2.1 ci-après. Ce sont des entités à but lucratif. En conséquence, elles sont tenues de se conformer aux IFRS et aux Normes comptables internationales (IAS).
- 1.1.7 L'International Accounting Standards Board (IASB) a été constitué en 2001 en remplacement de l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les IAS publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB.

1.2 La comptabilité de caisse

Définitions

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

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie.

La méthode de la comptabilité de caisse désigne une convention comptable qui ne comptabilise les opérations et autres événements que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.

Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie.

Les sorties de trésorerie sont des flux de trésorerie sortants.

Les entrées de trésorerie sont des flux de trésorerie entrants.

Le contrôle de la trésorerie existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.

Une entreprise publique est une entité présentant simultanément les caractéristiques suivantes :

- (a) *il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre ;*
- (b) *elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité ;*
- (c) *dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts ;*
- (d) *elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale) ; et*
- (e) *elle est contrôlée par une entité du secteur public.*

Méthode de la comptabilité de caisse

1.2.2 La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des

informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date de reporting. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. Les notes aux états financiers peuvent fournir des informations supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que de la trésorerie, tels que les clients, les placements et les immobilisations corporelles.

Équivalents de trésorerie

- 1.2.3 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible, en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en actions sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.
- 1.2.4 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme donnant lieu à des entrées de trésorerie. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.
- 1.2.5 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité et non des augmentations ou des diminutions de la trésorerie qu'elle contrôle. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de fonds en caisse en équivalents de trésorerie.

Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers

- 1.2.6 La trésorerie est contrôlée par une entité lorsqu'elle peut utiliser cette trésorerie pour réaliser ses propres objectifs ou pour obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie, et exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages. La trésorerie encaissée par l'entité, ou attribuée ou accordée à celle-ci, qu'elle peut utiliser pour financer ses objectifs opérationnels, acquérir des actifs financiers ou rembourser sa dette, est contrôlée par l'entité.
- 1.2.7 Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par celle-ci. Dans certains cas, la trésorerie qu'une entité publique :

- (a) encaisse pour le compte de l'État (ou d'une autre entité) est déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé ou un autre compte général de l'État ; et
- (b) est appelée à transférer à des tiers pour le compte de l'État est initialement déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité contrôlera la trésorerie uniquement au cours de la période pendant laquelle cette dernière se trouve sur son compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé, à tout autre compte bancaire contrôlé par l'État ou à des tiers. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes. Les paragraphes 2.1.15 à 2.1.22 de la deuxième partie de la présente Norme fournissent des indications supplémentaires sur le traitement des flux de trésorerie qu'une entité administre pour le compte d'autres entités.

1.2.8 Dans certains pays, un État gère les dépenses de ses ministères particuliers et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée comme une base de « compte unique ». Dans le cas d'accords de ce type, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas leurs propres comptes bancaires. Les fonds de l'État sont alors gérés par une entité centrale, par le biais d'un compte d'État « unique » ou d'une série de comptes. L'entité centralisée effectuera des paiements pour le compte de ministères après autorisation et documentation appropriée. En conséquence, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas la trésorerie qui leur a été attribuée ou qu'ils ont été autorisés à dépenser. Dans ces cas, les dépenses effectuées par des divers ministères et entités sont portées dans une colonne distincte intitulée « compte de trésorerie » (ou une colonne décrite de manière similaire) dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.24(a).

1.2.9 Dans certains cas, la fonction centralisée de trésorerie sera exercée par une entité qui contrôle le(s) compte(s) bancaire(s) dont émanent les paiements exécutés pour le compte des divers ministères opérationnels et d'autres entités. Dans ces cas, les transferts en faveur de ces comptes bancaires et les paiements effectués au départ de ces comptes bancaires reflètent des entrées et des sorties de trésorerie que l'entité centralisée administre pour le compte des divers ministères opérationnels et autres entités. Le paragraphe 1.3.13 précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent des opérations que l'entité administre pour le compte d'autres entités et qui sont comptabilisées dans les états financiers principaux peuvent être présentés pour le montant net. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont

pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes.

1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

Définitions

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

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Importance relative : Une information présente une importance relative si son omission ou son inexactitude peut avoir, pour des utilisateurs, une incidence sur les décisions ou les évaluations basées sur les états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, compte tenu des circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude.

La date de reporting est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers.

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

1.3.2 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

1.3.3 Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

États financiers

1.3.4 *Une entité doit préparer et présenter des états financiers à usage général qui comprennent les composantes suivantes :*

(a) *un état des entrées et sorties de trésorerie qui :*

- (i) *comptabilise toutes les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité ; et*
 - (ii) *identifie distinctement les paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité selon le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme ;*
- (b) *les méthodes comptables et notes explicatives ; et*
- (c) *une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne consacrée au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément au paragraphe 1.9.8 de la présente Norme, lorsque l'entité rend public son budget approuvé*
- 1.3.5 *Lorsqu'une entité décide de présenter des informations préparées selon une base différente de la méthode de la comptabilité de caisse telle que définie dans la présente Norme ou encore imposée par le paragraphe 1.3.4(a) ou 1.3.4(c), ces informations doivent être présentées dans les notes aux états financiers.*
- 1.3.6 Les états financiers à usage général englobent l'état des entrées et des sorties de trésorerie, tous les autres états qui présentent des informations additionnelles à propos des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie et des soldes de trésorerie contrôlés par l'entité, ainsi que les méthodes comptables et les notes. Selon les dispositions du paragraphe 1.3.4(a) (i) ci-dessus, seuls les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité présentant les états financiers seront comptabilisés comme tels dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans tout autre état qui pourrait être préparé. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4(c) précédent, les états financiers à usage général peuvent inclure une comparaison des montants budgétés et des montants réels, sous la forme d'un état financier additionnel.
- 1.3.7 Le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme impose de présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie certains paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité présentant les états financiers. Les paiements effectués par des tiers ne satisferont pas à la définition de trésorerie, de sorties et d'entrées de trésorerie exposée au paragraphe 1.2.1 de la présente Norme, et ne seront pas présentés comme des entrées et des sorties de trésorerie contrôlées par l'entité présentant les états financiers dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états qui pourraient être préparées par l'entité présentant les états financiers. Le paragraphe 1.9.17 de la présente Norme stipule qu'une entité ne peut présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée.

- 1.3.8 Les notes aux états financiers comprennent des descriptions ou des tableaux plus détaillés ou des analyses des montants présentés dans les états financiers, de même que des informations additionnelles. Elles contiennent des informations dont la présente Norme impose ou encourage la présentation et peuvent englober d'autres informations considérées comme nécessaires pour parvenir à une image fidèle et améliorer la reddition de comptes.
- 1.3.9 La présente Norme n'interdit pas à une entité d'inclure dans ses états financiers à usage général des états supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie visé au paragraphe 1.3.4. ci-dessus. En conséquence, les états financiers à usage général peuvent également inclure des états additionnels qui, par exemple :
- (a) présentent des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie pour de grandes catégories de fonds telles que le fonds consolidé du revenu ;
 - (b) fournissent des informations additionnelles à propos des sources et de l'organisation des emprunts ainsi que la nature et le type des sorties de trésorerie ; ou
 - (c) fournissent une comparaison des montants budgétés et des montants réels.

Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.5. ci-dessus, tout état additionnel ne présentera que les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui sont contrôlés par l'entité.

- 1.3.10 Les entités qui présentent leurs états financiers d'après la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des postes qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Parmi les exemples des types d'informations qui peuvent être rassemblées figurent les détails :
- (a) des créances, dettes fournisseurs, emprunts et autres passifs, actifs autres que de la trésorerie et comptes de régularisation ;
 - (b) des engagements et des passifs éventuels ; et
 - (c) des indicateurs de performance et de réalisation d'objectifs de fourniture de services.

- 1.3.11 Les entités préparant des états financiers à usage général selon la présente Norme peuvent présenter de telles informations dans les notes aux états financiers lorsque ces informations s'avèrent probablement utiles aux utilisateurs. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être clairement décrites et immédiatement compréhensibles. Si elles ne sont pas présentées dans les états financiers eux-mêmes, les comparaisons avec les budgets doivent également être incluses dans les notes. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion d'informations relatives aux actifs et passifs autres que de la trésorerie ainsi qu'une comparaison avec le budget dans les états financiers à usage général.

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

- 1.3.12 *L'état des entrées et des sorties de trésorerie doit présenter les montants suivants pour la période de reporting :*
- (a) *le total des entrées de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;*
 - (b) *le total des sorties de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des sorties de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;*
 - (c) *les soldes de trésorerie de l'entité à l'ouverture et à la clôture.*
- 1.3.13 *Le total des entrées et des sorties de trésorerie, ainsi que les entrées et sorties de trésorerie relatives à chaque sous-classification d'entrée et de sortie doivent être présentés pour le montant brut ; les entrées et sorties de trésorerie peuvent toutefois être présentées pour le montant net lorsque :*
- (a) *elles résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ; ou*
 - (b) *elles concernent des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.*
- 1.3.14 *Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie lorsque cette présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité.*
- 1.3.15 La présente Norme impose à toutes les entités de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie qui fournisse les soldes de l'entité à l'ouverture et à la clôture, le total des entrées et sorties de trésorerie pour la période de reporting, et leurs sous-classifications. Cela permettra d'assurer que les états financiers présentent une information approfondie sur les soldes de trésorerie de l'entité et sur leurs variations sur la période dans un format accessible et compréhensible pour les utilisateurs.
- 1.3.16 La présentation d'informations sur des questions telles que les soldes de trésorerie de l'entité, que cette trésorerie provienne d'impôts, d'amendes, de cotisations ou d'emprunts et qu'elle soit dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs financiers ou de rembourser la dette améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures.

Classement

1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Le total des entrées de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les entrées de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des taxations ou autorisations budgétaires ; des subventions et donations ; des emprunts ; des produits de la sortie d'immobilisations corporelles ; et d'autres activités permanentes de négoce et de fourniture de services. Le total des sorties de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les sorties de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des activités permanentes de fourniture de services, y compris des transferts à des parties prenantes ou à d'autres États ou entités ; des programmes de réduction de dette ; l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et toute activité de négoce. D'autres présentations sont également possibles, par exemple les entrées de trésorerie peuvent être classées d'après leurs sources et les sorties de trésorerie peuvent être classées d'après leur nature, leur fonction, ou d'après le programme au sein de l'entité, suivant ce qui est approprié.

Postes, rubriques et sous-totaux

1.3.18 Les facteurs à prendre en considération pour déterminer quels postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés au sein de chaque sous-classification conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.14 ci-dessus comprennent : les dispositions requises par les autres sections de ma présente norme (par exemple, le paragraphe 1.10.8 prévoit que l'entité doit présenter sur une ligne distincte de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant total des entrées de trésorerie au titre de l'assistance externe pour la période ; l'évaluation de l'importance relative probable des informations à fournir aux utilisateurs et la mesure dans laquelle les explications et informations nécessaires sont présentées dans les notes aux états financiers. Les paragraphes 2.1.23 à 2.1.30 de la deuxième partie de la présente Norme énoncent les informations relatives aux principales catégories de flux financiers qu'une entité est encouragée à fournir dans les notes aux états financiers ou dans les états financiers eux-mêmes. Il est probable que dans de nombreux cas, mais pas nécessairement dans tous les cas, ces informations satisferont aux dispositions du paragraphe 1.3.12 ci-avant.

Présentation pour un montant net

1.3.19 La présente Norme impose de présenter les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie pour un montant brut, sauf dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-avant. Les paragraphes 1.3.20 et 1.3.21 ci-dessous

précisent les circonstances dans lesquelles la présentation pour un montant net peut se justifier.

- 1.3.20 Les États et les ministères ainsi que d'autres entités publiques peuvent administrer des opérations et intervenir de toute autre manière en tant que mandataires ou pour le compte de tiers. Ces opérations administrées et de mandataire peuvent comprendre l'encaissement de produits pour le compte d'une autre entité, le transfert de fonds à des bénéficiaires autorisés ou la garde de fonds pour le compte de parties prenantes. Des exemples de telles activités peuvent inclure :
- (a) l'encaissement d'impôts par un échelon d'autorité pour le compte d'un autre échelon d'autorité, hormis les impôts encaissés par un État pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts ;
 - (b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière ;
 - (c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie ;
 - (d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte ;
 - (e) des transferts par un ministère à des tiers conformément à la législation, ou à une autre autorité publique ; et
 - (f) des fonds administrés par une entité centrale selon le principe du « compte unique » pour la gestion des dépenses de l'État (visés au paragraphe 1.2.8).
- 1.3.21 Dans de nombreux cas, la trésorerie qu'une entité reçoit dans le cadre des opérations qu'elle administre en tant que mandataire pour d'autres sera déposée sur des comptes de fiducie, ou directement sur le compte bancaire des destinataires ultimes de cette trésorerie. Dans ces cas, l'entité ne contrôlera pas la trésorerie qu'elle reçoit relativement aux opérations qu'elle administre, et ces flux de trésorerie ne feront pas partie des entrées, des sorties, ou des soldes de trésorerie de l'entité. Toutefois, dans d'autres cas, les entrées de trésorerie seront déposées sur des comptes bancaires contrôlés par l'entité agissant en tant que mandataire ; et la réception ou le transfert de cette trésorerie sera présentée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de l'entité.
- 1.3.22 Dans certains cas, les montants des flux de trésorerie découlant des opérations administrées qui « transitent » par le compte bancaire de l'entité peuvent s'avérer importants par rapport aux opérations propres de l'entité, et le contrôle peut n'intervenir que pendant une courte période, avant le transfert des montants vers leurs destinataires ultimes. Cela peut également être le cas

pour d'autres flux de trésorerie, y compris, par exemple, les avances relatives aux opérations suivantes, et les remboursements correspondants :

- (a) acquisition ou cession de placements ; et
- (b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

1.3.23 La comptabilisation de ces opérations pour un montant brut peut affecter la capacité des états financiers de certaines autorités et entités publiques à communiquer des informations relatives aux entrées et sorties de trésorerie résultant des activités propres de l'entité. En conséquence, la présente Norme permet de compenser des entrées et des sorties de trésorerie et de les présenter pour un montant net dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-dessus.

Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité

1.3.24 *Lorsque, pendant une période de reporting, un tiers éteint directement les obligations d'une entité ou acquiert des biens et des services au bénéfice de l'entité, celle-ci doit indiquer dans des colonnes séparées, dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie :*

- (a) *le total des sorties effectuées par des tiers qui font partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité ; et*
- (b) *le total des sorties effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité.*

De telles informations ne doivent être indiquées que lorsque, pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avisée par le tiers ou le bénéficiaire que ce paiement a été réalisé ou qu'elle a vérifié la sortie de toute autre manière.

1.3.25 Lorsqu'un État gère les dépenses de ses divers ministères et autres entités par le biais d'une fonction de trésorerie centralisée ou un accord de « compte unique », les sorties sont effectuées pour le compte des ministères et autres entités par une entité centralisée après autorisation et documentation appropriées par le ministère. Dans ces cas, le ministère ou l'autre entité ne contrôle pas les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie. Toutefois, le ministère ou l'autre entité tire des avantages des sorties effectuées pour son compte, et la connaissance du montant de ces sorties sert aux utilisateurs à identifier les ressources de trésorerie que l'État a appliquées aux activités de

l'entité pendant la période. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, le ministère ou l'autre entité présente dans une colonne distincte de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant des sorties effectuées par l'entité centralisée pour son compte, ainsi que les sources et les utilisations du montant dépensé, selon une sous-classification appropriée. Ces informations permettront aux utilisateurs d'identifier le montant total des sorties réalisées, l'objet pour lequel elles ont été effectuées, et si, par exemple, les paiements ont été effectués depuis des montants attribués ou autorisés en provenance des recettes générales ou de fonds spécifiques ou d'autres sources.

- 1.3.26 Dans certains pays, des ministères ou d'autres entités peuvent être dotés de comptes bancaires propres et contrôler certaines entrées de trésorerie, certaines sorties de trésorerie ou certains soldes de trésorerie. Dans ces pays, des décisions ou instructions de l'État peuvent également imposer à un ministère ou une autre entité de l'État de régler certaines obligations d'un autre ministère ou d'une autre entité, ou d'acquérir certains biens ou services pour le compte d'un autre ministère ou d'une autre entité. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, l'entité présentant les états financiers présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses faites pour son compte pendant la période de reporting. Cela aidera les utilisateurs à identifier le total des ressources de trésorerie de l'entité économique qui ont été appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et les sources et utilisations de ces ressources de trésorerie.
- 1.3.27 Dans certains cas, des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers acquièrent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou éteignent les obligations de celle-ci. Par exemple, un État peut financer l'exploitation d'un programme de santé ou d'enseignement d'une autorité publique provinciale ou municipale en payant directement des fournisseurs de services, et en acquérant et en transférant à d'autres autorités publiques les fournitures nécessaires pendant la période. De même, un État ou une organisation indépendante d'aide peut régler directement à un entrepreneur la construction d'une route pour le compte d'une autorité donnée plutôt que fournir les fonds directement à cette autorité elle-même. Ces paiements peuvent prendre la forme d'une subvention ou d'une autre aide, ou d'un prêt destiné à être remboursé. Dans de tels cas, l'autorité provinciale ou municipale ne reçoit pas de la trésorerie (ou des équivalents de trésorerie) directement de l'autre entité, ou n'obtient pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'une facilité similaire mise en place à son avantage par l'autre entité. En conséquence, le montant réglé ou payé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Toutefois, l'autorité tire un avantage des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.

- 1.3.28 Le paragraphe 1.3.24(b) ci-dessus impose que l'entité présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle elle appartient. Cela permettra aux utilisateurs d'identifier le total des ressources de trésorerie appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et la mesure dans laquelle ces ressources sont fournies par des parties qui font, et qui ne font pas, partie de l'autorité à laquelle l'entité présentant les états financiers appartient. Dans certains cas, à la date de reporting, une entité peut ne pas être consciente que des paiements ont été effectués pour son compte par des tiers pendant la période de reporting. Cela peut se produire lorsqu'une entité n'a pas été formellement avertie du paiement du tiers ou ne peut vérifier qu'un paiement attendu s'est produit. Le paragraphe 1.3.24 ci-dessus impose que des paiements de tiers ne soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avertie que ces paiements ont été effectués ou qu'elle en vérifie l'exécution d'une autre manière.
- 1.3.29 Les sous-classifications (ou catégories) des sources et des utilisations de paiements de tiers qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.24(a) et 1.3.24(b) sont affaire de jugement professionnel. Les facteurs qui seront pris en compte pour exercer ce jugement figurent au paragraphe 1.3.17.

Méthodes comptables et notes explicatives

Structure des notes

- 1.3.30 *Les notes aux états financiers d'une entité doivent :*
- (a) *présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations importantes et autres événements ; et*
 - (b) *fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.*
- 1.3.31 *Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.*

Sélection et application des méthodes comptables

- 1.3.32 *Les états financiers à usage général doivent présenter des informations qui sont :*
- (a) *compréhensibles ;*

- (b) *pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre et des comptes à rendre ; et*
- (c) *fiabiles en ce sens :*
 - (i) *qu'elles représentent une image sincère des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité et des autres informations présentées ;*
 - (ii) *qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ; et*
 - (iii) *qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.*

1.3.33 La qualité de l'information fournie dans les états financiers à usage général détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 1.3.32 impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière. L'annexe note également que la diffusion en temps opportun de l'information peut avoir une incidence tant sur la pertinence que sur la fiabilité de l'information financière. La conservation d'enregistrements comptables complets et exacts pendant la période de reporting est essentielle pour la production en temps opportun d'états financiers à usage général.

1.3.34 *Le chapitre des notes des états financiers consacré aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire pour une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué des dispositions transitoires de la présente Norme.*

1.3.35 *Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.*

1.3.36 Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables examinent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie communiqués. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour la période et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme précise que les états financiers à usage général comprennent les méthodes comptables et les notes explicatives. En conséquence, les dispositions du paragraphe 1.3.34 ci-dessus s'appliquent également aux notes aux états financiers.

1.3.37 *Lorsqu'une entité décide d'inclure dans ses états financiers des informations qu'elle est encouragée à fournir d'après la deuxième partie de la présente*

Norme, ces informations doivent être conformes aux dispositions du paragraphe 1.3.32 ci-dessus.

- 1.3.38 La deuxième partie de la Norme encourage la présentation d'informations additionnelles dans les notes aux états financiers. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives d'information financière.

1.4 Considérations générales

Durée de l'exercice

- 1.4.1 *Les états financiers à usage général doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de reporting et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers, elle doit indiquer :*

- (a) *la(les) raison(s) l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année ; et*
- (b) *le fait que des montants comparatifs peuvent ne pas être comparables.*

- 1.4.2 La date de reporting est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de reporting. Dans ce cas, il est important de mentionner la raison du changement de la date de reporting et que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables.

- 1.4.3 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

Célérité

- 1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de reporting. Une entité doit être à même d'émettre ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting, même si un délai de trois mois au plus est fortement recommandé. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

Date d'autorisation

- 1.4.5 *Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si un autre organe a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.*
- 1.4.6 La date d'autorisation est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'organisme habilité à finaliser ces états en vue de leur publication. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des organismes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou organismes susceptibles d'avoir le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, on peut citer, à titre d'exemple, les ministres, l'autorité à laquelle l'entité est rattachée, le parlement ou un organe de représentation élu. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent un nouvel ensemble d'états financiers.

Informations relatives à l'entité

- 1.4.7 *Une entité doit indiquer l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers :*
- (a) *le domicile et la forme juridique de l'entité, ainsi que le pays dans lequel elle exerce ses activités ;*
 - (b) *une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités ;*
 - (c) *une référence à l'éventuelle réglementation qui régit les activités de l'entité ; et*
 - (d) *le nom de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).*
- 1.4.8 La présentation des informations requises par le paragraphe 1.4.7 permettra aux utilisateurs d'identifier la nature des activités de l'entité et de comprendre l'environnement législatif et institutionnel dans lequel il opère. C'est une contrainte nécessaire pour des raisons de reddition de comptes et qui permettra aux utilisateurs de comprendre et d'évaluer les états financiers de l'entité.

Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt

- 1.4.9 *Une entité doit présenter dans les notes aux états financiers, accompagnés d'un commentaire, la nature et le montant :*
- (a) *des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour être utilisés par l'entité ;*
 - (b) *des soldes de trésorerie significatifs qui sont soumis à des restrictions externes ; et*
 - (c) *des lignes de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des engagements en capital, en indiquant toutes les limitations à l'utilisation de ces lignes de crédit.*
- 1.4.10 Les soldes de trésorerie détenus par une entité ne seraient pas disponibles pour être utilisés par l'entité lorsque, par exemple, une entité contrôlée opère dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou par d'autres entités contrôlées.
- 1.4.11 Les soldes de trésorerie contrôlés par une entité peuvent être soumis à des restrictions qui limitent l'objet ou le calendrier de leur utilisation. Cette situation se rencontre fréquemment lorsqu'une entité reçoit une subvention ou une donation qui doit être utilisée pour un objet précis. Elle peut également survenir lorsqu'à la date de reporting, une entité détient sur ses propres comptes de la trésorerie qu'elle a encaissée pour d'autres tiers en sa capacité de mandataire mais qu'elle n'a pas encore transférée à ces parties. Même si ces soldes sont contrôlés par l'entité et présentés comme un solde de trésorerie de l'entité, une présentation distincte du montant de ces postes est utile pour les lecteurs.
- 1.4.12 Des lignes de crédit non utilisées représentent une source potentielle de trésorerie pour une entité. La présentation du montant de ces lignes par type significatif permet aux lecteurs d'évaluer la disponibilité de cette trésorerie, et la mesure dans laquelle l'entité en a fait usage pendant la période de reporting.

Cohérence de la présentation

- 1.4.13 *La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins :*
- (a) *qu'un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des opérations ; ou*

(b) *qu'un changement de présentation soit imposé par un amendement futur à la présente Norme.*

- 1.4.14 Une restructuration majeure des accords de fourniture de services, la création d'une nouvelle entité publique ou la disparition d'une entité publique majeure existante, une acquisition ou une sortie significative ou l'examen d'une présentation générale des états financiers à usage général de l'entité pourraient suggérer que l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou d'autres états financiers individuels doivent être présentés différemment. Ainsi, un État peut céder une banque d'épargne publique qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que l'entité économique résiduelle s'occupe essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers identifiant l'activité d'institution financière comme étant l'activité principale de l'État sera probablement sans pertinence.
- 1.4.15 L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si l'avantage d'une présentation différente est manifeste. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 1.4.19. Si une entité se conforme aux Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation destiné à assurer la conformité avec des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la nouvelle présentation est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

Informations comparatives

- 1.4.16 *Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées à présenter dans les états financiers et requises par la présente Norme, sauf en ce qui concerne les états financiers relatifs à l'exercice pendant lequel cette Norme est appliquée pour la première fois. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.*
- 1.4.17 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie et énumère certaines informations qu'il est impératif de fournir dans cet état et dans les notes correspondantes. La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations supplémentaires. Lorsque des états financiers sont préparés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou lorsque des informations dont la présentation est encouragée par la deuxième partie de la présente Norme sont fournies, la présentation d'informations comparatives est également encouragée.

- 1.4.18 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de reporting et qui n'est pas encore réglé, peuvent être indiqués dans les états financiers de l'exercice. Les utilisateurs tirent avantage de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de l'exercice antérieur et selon laquelle des mesures ont été prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.
- 1.4.19 ***Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dont la présentation dans les états financiers est imposée, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraînés ce reclassement.***
- 1.4.20 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs.

Identification des états financiers

- 1.4.21 ***Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.***
- 1.4.22 La présente Norme s'applique uniquement aux états financiers ; elle ne s'applique pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de la présente Norme des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de la présente Norme.
- 1.4.23 ***Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :***
- (a) ***le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers ;***
 - (b) ***le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique ;***

- (c) *la date de reporting ou l'exercice couvert par les états financiers, selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers ;*
- (d) *la monnaie de présentation ; et*
- (e) *le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.*

- 1.4.24 Les dispositions du paragraphe 1.4.23 sont normalement satisfaites par la présentation, sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, lorsque les états financiers sont lus de manière électronique, des pages séparées ne peuvent pas être utilisées. Dans de tels cas, les postes identifiés au paragraphe 1.4.23 sont présentés avec une fréquence suffisante pour assurer une compréhension adéquate des informations données.
- 1.4.25 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

1.5 Correction d'erreurs

- 1.5.1 *Lorsqu'intervient une erreur liée au solde de trésorerie présenté dans les états financiers, le montant de l'erreur liée aux périodes antérieures doit être présenté en ajustant la trésorerie en début de période. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.*
- 1.5.2 *Une entité doit indiquer, dans les notes aux états financiers, les éléments suivants :*
- (a) *la nature de l'erreur ;*
 - (b) *le montant de la correction ; et*
 - (c) *le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.*
- 1.5.3 Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes au cours de l'exercice. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. Lorsqu'une erreur est identifiée en relation avec une période antérieure, le solde de trésorerie à l'ouverture est ajusté pour corriger l'erreur et les états financiers, y compris l'information comparative des périodes antérieures, sont présentés comme si l'erreur avait été corrigée pendant la période au cours de laquelle elle a été faite. Une explication de l'erreur et de ses ajustements est incluse dans les notes.

- 1.5.4 Le retraitement de l'information comparative ne donne pas nécessairement lieu à la modification des états financiers approuvés par l'organe de direction ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, des législations nationales peuvent en exiger la modification.
- 1.5.5 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie, et ne s'oppose pas à la présentation d'autres états financiers. Lorsque des états financiers supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont présentés, les dispositions des paragraphes 1.5.1 et 1.5.2 pour la correction d'erreurs s'appliqueront également à ces états.

1.6 États financiers consolidés

Définitions

- 1.6.1 *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 d'une entité 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 soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

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

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

Entité économique

- 1.6.2 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.
- 1.6.3 D'autres termes seront parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité présentant des états financiers », « entité consolidée » et « groupe ».
- 1.6.4 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.

Périmètre des états financiers consolidés

- 1.6.5 *Une entité contrôlante autre qu'une entité contrôlante au sens des paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 doit publier des états financiers consolidés qui consolident toutes les entités contrôlées, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 1.6.6.*
- 1.6.6 *Une entité contrôlée doit être exclue de la consolidation lorsqu'elle est soumise à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités.*
- 1.6.7 *Une entité contrôlante qui est une entité contrôlée entièrement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés s'il est peu probable que des utilisateurs de tels états financiers existent, ou que leurs besoins d'information soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante.*
- 1.6.8 *Une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés pour autant que l'entité contrôlante obtienne l'approbation des détenteurs des intérêts minoritaires.*
- 1.6.9 Les utilisateurs des états financiers d'une autorité ou d'une autre entité contrôlante du secteur public sont généralement intéressés par les ressources de trésorerie contrôlées par l'entité économique dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin est satisfait par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique, sans tenir compte des frontières juridiques des différentes entités juridiques.
- 1.6.10 Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme impose qu'une entité présentant les états financiers prépare un état des entrées et des sorties de trésorerie. Selon les dispositions du paragraphe 1.6.5 ci-dessus, l'état des entrées et des sorties de trésorerie préparé par une autorité ou une autre entité du secteur public présentant les états financiers, qui est une entité contrôlante, consolidera les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de toutes les entités qu'elle contrôle. Les notes dont la présentation est imposée par la première partie de la présente Norme seront également présentées sur une base consolidée. L'annexe 5 de cette Norme illustre l'application du concept de contrôle pour déterminer l'entité présentant les états financiers.
- 1.6.11 La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels à l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Ces états additionnels peuvent, par exemple, présenter des informations additionnelles à propos des entrées et des sorties liées à certains groupes de fonds ou fournir des détails supplémentaires à propos de certains types de flux de trésorerie. La deuxième partie de la présente Norme identifie les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à fournir. Les états et informations additionnels présenteront également des informations consolidées lorsque c'est approprié.

- 1.6.12 Pour les besoins de l'information financière, l'entité présentant les états financiers peut se composer de plusieurs entités contrôlées incluant des ministères, des administrations publiques et des entreprises publiques. Déterminer le périmètre de l'entité présentant les états financiers peut s'avérer difficile compte tenu du grand nombre d'entités potentielles. Pour cette raison, la détermination des entités présentant les états financiers s'effectue souvent par voie réglementaire. Dans certains cas, l'entité présentant les états financiers imposée par la présente Norme peut différer de l'entité présentant les états financiers déterminée par la réglementation, et des informations additionnelles peuvent s'avérer nécessaires pour satisfaire aux dispositions légales d'information financière.
- 1.6.13 Une entité contrôlante qui est elle-même totalement détenue par une autre entité (comme une administration publique entièrement détenue par l'État) n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés lorsque de tels états ne sont pas imposés par son entité contrôlante et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux servis par les états financiers consolidés de son entité contrôlante. Toutefois, dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont soit totalement, soit quasi-totalement détenues représentent des secteurs ou des activités essentiels d'un État. Dans ce cas, les besoins d'information de certains utilisateurs peuvent ne pas être servis par la présentation d'un état financier consolidé au seul niveau de l'échelon central, et l'objet de la présente Norme ne consiste pas à exempter de telles entités de préparer des états financiers consolidés. Dans de nombreux pays, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.
- 1.6.14 Dans certains pays, une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue par une autre entité (telle qu'une entreprise publique dans laquelle une participation mineure est détenue par le secteur privé) est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si l'entité contrôlante obtient l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La «détention quasi totale» signifie souvent que l'entité contrôlante détient au moins 90 % des droits de vote. Aux fins de la présente Norme, les intérêts minoritaires sont la quote-part d'une entité contrôlée attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.
- 1.6.15 Parfois, une entité économique englobe plusieurs entités contrôlantes intermédiaires. À titre d'exemple, si un ministère de la Santé peut être l'entité contrôlante, 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. Lorsqu'il n'y a pas de dispositions spécifiques imposant à l'entité contrôlante intermédiaire de préparer des états

financiers consolidés mais que l'existence d'utilisateurs d'états financiers à usage général de l'entité économique est probable, les entités contrôlantes intermédiaires sont encouragées à préparer et à publier des états financiers consolidés.

Procédures de consolidation

1.6.16 *Les procédures de consolidation suivantes s'appliquent :*

- (a) *les soldes et opérations de trésorerie entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés ;*
- (b) *quand les états financiers utilisés en consolidation sont établis à des dates de reporting différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des opérations de trésorerie significatives qui se sont produites entre ces dates et la date des états financiers de l'entité contrôlante. En aucun cas la différence entre les dates de reporting ne doit être supérieure à trois mois ; et*
- (c) *les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des opérations de trésorerie 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.*

1.6.17 Les procédures de consolidation énoncées au paragraphe 1.6.16 représentent la base de la préparation des états financiers consolidés pour toutes les entités au sein de l'entité économique vue comme une entité économique unique.

1.6.18 Les états financiers consolidés ne doivent refléter que des opérations entre l'entité économique et d'autres entités externes. En conséquence, des opérations entre entités au sein de l'entité économique sont éliminées pour éviter toute double prise en compte. Par exemple, un ministère peut vendre un actif physique à un autre ministère. Comme l'effet de trésorerie net pour l'entité présentant les états financiers à l'échelon central est nul, cette opération doit être éliminée pour éviter de surévaluer les entrées et les sorties de trésorerie à l'échelle de l'entité présentant les états financiers à l'échelon central. Une entité publique peut détenir des fonds auprès d'une institution financière du secteur public. Ces soldes doivent être éliminés à l'échelon central, parce qu'ils représentent des soldes au sein de l'entité économique. De même, une entreprise publique opérant à l'étranger peut effectuer un paiement au profit d'un ministère qui reste en transit à la date de reporting. Dans ce cas, le fait de ne pas éliminer l'opération résulterait en une sous-évaluation du solde de trésorerie de l'entité économique et une surévaluation de ses sorties de trésorerie.

- 1.6.19 Les entités individuelles au sein d'une entité économique peuvent adopter des méthodes différentes de classification des entrées et des sorties de trésorerie et de présentation de leurs états financiers. Les entrées et les sorties de trésorerie résultant d'opérations analogues sont classées et présentées de manière uniforme dans les états financiers consolidés lorsque c'est possible.

Informations à fournir en matière de consolidation

- 1.6.20 *Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés :*
- (a) *une liste des entités contrôlées significatives y compris le nom, le pays dans lequel l'entité contrôlée opère (lorsqu'il est différente de celui de l'entité contrôlante) ; et*
 - (b) *les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée.*

Dispositions transitoires

- 1.6.21 Les entités contrôlantes qui adoptent la présente Norme peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées entre lesquelles interviennent des volumes importants d'opérations. En conséquence, il peut être difficile d'identifier tous les 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 1.8.2 prévoit, pendant la période transitoire, une dispense de l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique. Le paragraphe 1.8.3 impose toutefois aux entités qui appliquent la disposition transitoire d'indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.

1.7 Monnaie étrangère

Définitions

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

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.

Le cours de change est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère

- 1.7.2 ***Les entrées et sorties de trésorerie provenant d'opérations en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie de l'entité qui présente les états financiers, par application au montant en monnaie étrangère, du cours de change à la date des entrées et des sorties de trésorerie, entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère.***
- 1.7.3 ***Les soldes de trésorerie en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture.***
- 1.7.4 ***Les entrées et sorties de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date des entrées et des sorties de trésorerie.***
- 1.7.5 ***Une entité doit indiquer le montant des différences de change incluses en tant qu'éléments de rapprochement entre soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture pour la période.***
- 1.7.6 ***Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entité est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée.***
- 1.7.7 Les États et les entités du secteur public peuvent effectuer des opérations en monnaie étrangère telles que l'emprunt d'un montant en monnaie étrangère ou l'acquisition de biens et de services dont le prix d'achat est désigné comme un montant en monnaie étrangère. Ils peuvent également avoir des activités à l'étranger, et transférer de la trésorerie vers ces activités à l'étranger ou recevoir de la trésorerie en provenant. Pour inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers, l'entité doit exprimer les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie dans la monnaie de présentation.
- 1.7.8 Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des entrées et des sorties de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie détenue en monnaie étrangère est présenté dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des entrées et des sorties de trésorerie et tient compte des écarts éventuels qui auraient été constatés si ces entrées et sorties de trésorerie avaient été présentées au cours de change en vigueur à la clôture de l'exercice.

1.8 Date d'entrée en vigueur des sections 1 à 7 de la première partie et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

- 1.8.1 *Les sections 1 à 7 de la première partie de la présente Norme comptable internationale du secteur public entrent en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.*

Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés

- 1.8.2 *Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 1.6.16(a) relatives à l'élimination des soldes et des opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique pour les exercices commençant dans les trois années suivant la date de première adoption de la présente Norme.*
- 1.8.3 *Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 1.8.2, elles doivent indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.*

1.9 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers

Définitions

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

La méthode comptable désigne la méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse telles que définies dans la Norme comptable internationale du secteur public relative à la méthode de la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public relative à la méthode de comptabilité de caisse.

Un budget annuel est un budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

L'autorisation budgétaire est une autorisation accordée par un organe législatif pour répartir des fonds à des fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une autorité similaire.

Un budget approuvé renvoie à un pouvoir de dépenser dérivé des législations, des lois de finances, des ordonnances gouvernementales et d'autres décisions liées aux produits ou recettes prévus pour la période budgétaire.

*La **base budgétaire** désigne la méthode de comptabilité (de caisse, d'exercice ou autre) adoptée dans le budget et ayant été approuvée par l'organe législatif.*

*La **base comparable** désigne les montants réels présentés selon la même méthode comptable, la même base de classification, les mêmes entités et la même période que le budget approuvé.*

*Le **budget final** est le budget initial ajusté prenant en compte toutes les réserves, les montants reportés, les transferts, les affectations, les affectations supplémentaires, ainsi que les autres modifications applicables à la période budgétaire et autorisées par l'organe législatif ou une autorité similaire.*

*Un **budget pluriannuel** est un budget approuvé pour plusieurs années. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.*

*Le **budget initial** est le budget initial approuvé pour la période budgétaire.*

Budgets approuvés

- 1.9.2 Un budget approuvé, tel que défini dans la présente Norme, reflète les produits attendus ou les entrées susceptibles d'être générées pendant la période du budget annuel ou pluriannuel, sur la base des plans actuels et des conditions économiques prévues pendant cette période budgétaire, ainsi que les charges ou les dépenses approuvées par un organe législatif, à savoir le pouvoir législatif ou une autre autorité compétente. Un budget approuvé n'est pas une estimation prévisionnelle ni une projection basée sur des hypothèses concernant des événements futurs et des moyens d'action possibles qui ne sont pas nécessairement attendus. De même, un budget approuvé diffère des informations financières prospectives, qui peuvent se présenter sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux : par exemple, une prévision sur un an plus une projection sur cinq ans.
- 19.3 Dans certains pays, les budgets peuvent être intégrés à la loi, dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres, l'approbation peut être délivrée sans que le budget ne devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique essentielle des budgets approuvés est que l'autorité qui retire les fonds auprès du Trésor public ou d'un organe similaire à des fins précises et convenues est mandatée par un organe législatif ou une autre autorité compétente d'un niveau supérieur. Le budget approuvé définit le pouvoir de dépenser pour chaque poste spécifique. Ce pouvoir de dépenser est généralement considéré comme la limite légale dans laquelle l'entité doit exercer. Dans certains pays, le budget approuvé pour lequel l'entité devra rendre des comptes peut être le budget initial ou le budget final, dans d'autres.
- 1.9.4 Si un budget n'est pas approuvé avant le début de la période budgétaire, le budget initial est celui dont l'application a été approuvée en premier, au cours de l'exercice comptable.

Budget initial et budget final

- 1.9.5 Le budget initial peut inclure les montants résiduels automatiquement attribués et reportés par rapport aux années précédentes, conformément à la loi. Par exemple, dans certains pays, les processus budgétaires nationaux comprennent une disposition exigeant le renouvellement automatique des autorisations, afin de couvrir les engagements de l'année précédente. Ces engagements comprennent les éventuels passifs futurs basés sur un accord contractuel actuel. Dans certains pays, ils peuvent être désignés sous le nom d'obligations ou d'engagements et incluent les bons de commande en cours et les contrats dont les biens et services n'ont pas encore été reçus.
- 1.9.6 Des affectations supplémentaires peuvent s'avérer nécessaires lorsque le budget initial n'a pas correctement pris en compte les exigences en matière de dépenses découlant, par exemple, de guerres ou de catastrophes naturelles. En outre, en cas de déficit des recettes budgétées pendant la période, des transferts internes entre les rubriques ou les postes peuvent être nécessaires pour faire face aux nouvelles modifications des priorités de financement pendant l'exercice fiscal. Par conséquent, les fonds alloués à une entité ou une activité pourront être amenés à être retranchés du montant initialement attribué pour la période en question, pour le maintien de la discipline fiscale. Le budget final inclut toutes les modifications ou les amendements autorisés.

Montants réels

- 1.9.7 La présente Norme utilise le terme réel ou montants réels pour décrire les montants résultant de l'exécution du budget. Dans certains pays, l'exécution du budget, l'exécution budgétaire ou des termes similaires pourront être utilisés dans le même sens que celui donné à réel ou montants réels.

Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.9.8 *En vertu des exigences du paragraphe 1.9.17, une entité rendant public(s) son ou ses budgets approuvés devra présenter une comparaison des montants budgétés dont elle doit rendre compte publiquement et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme de colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie actuellement présenté conformément à la présente Norme. La comparaison des montants budgétés et des montants réels devra présenter séparément, pour chaque niveau de tutelle législative :*
- (a) *les montants du budget initial et ceux du budget final ;*
 - (b) *les montants réels, calculés sur une base comparable ; et*
 - (c) *par le biais des notes, un détail des différences significatives entre le budget dont l'entité doit publiquement rendre compte et les montants réels, à moins que ces détails ne soient inclus dans d'autres*

documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et qu'un renvoi à ces documents ne soit fait dans les notes.

Champ d'application

- 1.9.9 La présente Norme s'applique à toutes les entités tenues ou choisissant de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). La présente Norme n'impose pas de rendre publics les budgets approuvés ni de présenter, dans les états financiers des informations relatives ou des comparaisons avec les budgets approuvés n'ayant pas été rendus publics.
- 1.9.10 Dans certains cas, les budgets approuvés seront compilés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, des budgets approuvés distincts devront être rendus publics pour certaines activités, groupes d'activités ou entités comprises dans les états financiers d'un État ou autres entités du secteur public. Tel pourra être le cas lorsque, par exemple, les états financiers d'un État englobent des programmes ou des organismes publics disposant d'une autonomie opérationnelle et préparant leurs propres budgets, ou lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'État dans son ensemble. La présente Norme s'applique à toutes les entités présentant des états financiers lorsque les budgets approuvés de l'entité, ou des composantes de cette dernière, sont rendus publics.

Comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.9.11 La présentation, dans les états financiers, des montants du budget initial et final et des montants réels sur une base comparable avec le budget, rendu public, terminera le cycle de reddition des comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier quelles ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants budgétés, qu'elles figurent dans le budget initial ou final (souvent désignées sous le nom « d'écarts », en comptabilité), pourront également être présentées dans les états financiers, à des fins d'exhaustivité.
- 1.9.12 Un détail des différences significatives entre les montants réels et les montants budgétés permettra d'aider les utilisateurs à comprendre l'origine des écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité doit rendre publiquement des comptes.
- 1.9.13 Une entité pourra être tenue ou pourra choisir de rendre public son budget initial, son budget final ou son budget initial et son budget final. Lorsque le budget initial et le budget final devront être rendus publics, la législation, la réglementation ou toute autre autorité indiquera si l'origine des différences significatives entre les montants du budget initial et les montants réels, ou entre les montants réels et le montant du budget final doit être détaillée, conformément au paragraphe 1.9.8(c). En l'absence de telles indications, les différences significatives pourront être déterminées en faisant référence, par

exemple, aux différences entre les montants du budget initial et les montants réels, afin de se concentrer sur les performances réalisées par rapport au budget initial, ou sur les différences entre les montants du budget final et les montants réels, afin de se concentrer sur le respect du budget final.

- 1.9.14 Dans de nombreux cas, les montants du budget final et les montants réels coïncideront. Ceci s'explique par le fait que l'exécution du budget est surveillée tout au long de la période de reporting et que le budget initial est progressivement révisé pour refléter les nouvelles conditions, les nouvelles circonstances et expériences survenues pendant la période de reporting. Le paragraphe 1.9.23 de la présente Norme exige de présenter le détail des raisons de modifications entre le budget initial et le budget final. Ces informations, ainsi que celles à fournir en vertu du paragraphe 1.9.8 ci-dessus, garantiront que les entités rendant publics leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent rendre compte publiquement de leurs performances par rapport au budget approuvé, ainsi que du respect de ce dernier.
- 1.9.15 Les rapports de gestion, d'analyse, d'exploitation ou les autres rapports publics fournissant des commentaires sur les performances et les réalisations de l'entité pendant la période de reporting, y compris un détail des différences significatives relevées par rapport aux montants budgétés, sont généralement publiés en parallèle aux états financiers. Conformément au paragraphe 1.9.8(c) de la présente Norme, le détail des différences significatives entre les montants budgétés et les montants réels sera inclus dans les notes des états financiers, à moins qu'il ne le soit dans d'autres rapports ou des documents publics publiés en parallèle aux états financiers, ou que les notes aux états financiers n'identifient les rapports ou les documents pouvant contenir ces détails.
- 1.9.16 Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou des activités incluses dans les états financiers, les exigences du paragraphe 1.9.8 ne s'appliquent qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Ceci signifie que par exemple, lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'entité présentant les états financiers d'un État dans son ensemble, les informations à fournir en vertu du paragraphe 1.9.8 ne seront présentées que pour le secteur des administrations publiques de l'État.

Présentation

- 1.9.17 ***Une entité ne doit présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.***
- 1.9.18 Les comparaisons des montants budgétés et des montants réels pourront être présentées dans un état financier distinct (intitulé « État de comparaison des montants budgétés et des montants réels » ou portant un nom similaire).

A contrario, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, à savoir sur la même base comptable pour une même entité et une même période de reporting, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires pourront être ajoutées à l'état des entrées et sorties de trésorerie présenté conformément à la présente Norme. Ces colonnes supplémentaires permettront d'identifier les montants des budgets initiaux et finaux et, si l'entité le décide, les différences entre les montants budgétés et les montants réels.

- 1.9.19 Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée. Dans ce cas, pour garantir que les lecteurs comprennent bien les informations financières préparées sur des bases différentes, les états financiers pourront préciser que le budget et les méthodes comptables diffèrent et que l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels est préparé sur la base du budget.

Niveau de regroupement

- 1.9.20 Les documents budgétaires pourront fournir de nombreux détails sur certaines activités, certains programmes ou certaines entités. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des rubriques ou des classifications budgétaires communes, pour leur présentation au pouvoir législatif ou à tout autre organe faisant autorité, en vue de la délivrance d'une autorisation. La présentation d'informations budgétaires et réelles, cohérentes avec ces grandes catégories et rubriques, garantira que les comparaisons sont effectuées au niveau de tutelle du pouvoir législatif ou sous l'autorité d'un organisme supérieur défini dans le(s) document(s) budgétaire(s).
- 1.9.21 Dans certains cas, les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés pourront exiger d'être regroupées afin d'être présentées dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Ce regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter toute surabondance d'informations et pour refléter les niveaux de tutelle exercés par le pouvoir législatif ou tout autre organe faisant autorité. La détermination du niveau de regroupement est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des objectifs de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de l'information financière, comme indiqué au paragraphe 1.3.32 de la présente Norme.
- 1.9.22 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la fourniture des services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion, dans les états financiers, d'un renvoi à ces documents.

Modifications par rapport au budget initial et au budget final

- 1.9.23 *Toute entité devra expliquer si les modifications survenues entre le budget initial et le budget final sont une conséquence des réaffectations dans le budget ou d'autres facteurs, soit :*
- (a) *en incluant des informations dans les notes aux états financiers; ou*
 - (b) *dans un rapport publié précédemment, simultanément ou en parallèle aux états financiers, incluant un renvoi au rapport dans les notes aux états financiers.*
- 1.9.24 Le budget final inclut toutes les modifications approuvées par acte législatif ou une autre autorité désignée, afin de réviser le budget initial. Conformément aux dispositions de la présente Norme, les notes aux états financiers ou tout rapport publié avant, en parallèle ou simultanément à ces derniers incluront une explication des changements opérés entre le budget initial et le budget final. Cette explication détaillera par exemple, si les modifications découlent de réaffectations dans les paramètres du budget initial ou d'autres facteurs, tels que des modifications des paramètres budgétaires globaux, notamment les changements d'orientation de la politique nationale. Ces informations sont souvent présentées dans les rapports de gestion, les rapports d'analyse et les rapports d'exploitation similaires publiés en parallèle, mais séparément, des états financiers. Ces informations peuvent également être ajoutées aux rapports d'exécution budgétaire publiés par les États afin de détailler l'exécution du budget. Lorsque ces informations sont présentées dans un rapport différent des notes aux états financiers, ces dernières incluront un renvoi au rapport.

Base comparable

- 1.9.25 *Toutes les comparaisons des montants budgétés et des montants réels devront être présentées sur une base comparable au budget.*
- 1.9.26 La comparaison des montants budgétés et des montants réels sera présentée selon la même méthode comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de caisse ou autre), selon la même base de classification et pour les mêmes entités et la même période que le budget approuvé. Ceci permettra de garantir que les informations fournies dans les états financiers concernant la conformité avec le budget se basent sur la même méthode que le budget. Dans certains cas, ceci peut impliquer la présentation d'une comparaison entre les montants budgétés et les montants réels selon une méthode comptable différente, pour un groupe d'activités différent, et selon un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.
- 1.9.27 Les états financiers consolident les entités et les activités contrôlées par l'entité. Comme indiqué au paragraphe 1.9.10, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités particulières composant les états financiers consolidés. Lorsque tel est le cas,

les budgets distincts peuvent être recompilés pour être présentés dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Cette nouvelle compilation n'implique aucune modification ni aucune révision des budgets approuvés. Ceci s'explique par le fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et de ceux du budget approuvé.

- 1.9.28 Les entités peuvent adopter différentes méthodes comptables pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, dans certains cas, bien que rares, un État ou une autorité publique pourra opter pour la méthode de la comptabilité de caisse pour ses états financiers et pour la méthode de la comptabilité d'exercice pour son budget. En outre, les budgets pourront se concentrer, ou inclure des informations concernant les engagements à dépenser des fonds dans le futur et les modifications de ces engagements, tandis que les états financiers détailleront les entrées et les sorties de trésorerie et les soldes de ces derniers. Cependant, l'entité budgétaire et l'entité d'information financière sont souvent une même et seule entité. De même, la période pour laquelle le budget est préparé et la base de classification adoptée pour le budget seront souvent reflétées dans les états financiers. Ceci garantira que le système comptable enregistre et fournit les informations financières d'une manière facilitant la comparaison des montants budgétés et des montants réels à des fins de gestion et de reddition des comptes, pour surveiller par exemple l'avancée de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour informer l'État, le public et les autres utilisateurs de manière pertinente et en temps opportun.
- 1.9.29 Dans certains pays, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou d'exercice conformément au système d'information statistique englobant les entités et les activités différentes de celles figurant dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour répondre à un système d'information statistique peuvent se concentrer sur le secteur des administrations publiques et n'englober que les entités exerçant comme activité principale les fonctions « primaires » ou « non marchandes » de l'État, tandis que les états financiers concernent toutes les activités contrôlées par un État, y compris les activités commerciales de ce dernier.
- 1.9.30 Dans les modèles d'information statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre les échelons nationaux, étatiques / provinciaux et locaux. Dans certains pays, l'État peut contrôler les échelons étatiques / provinciaux et locaux, consolider ces échelons dans ses états financiers et développer, et demander à ce que soit rendu public, un budget approuvé englobant les trois échelons d'autorité. Dans ces cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités publiques. Cependant, lorsqu'un État ne contrôle pas les échelons étatiques ou locaux, son état financier ne consolidera pas les échelons étatiques / provinciaux ou locaux. En fait, des états financiers distincts sont préparés pour chaque échelon d'autorité. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliqueront

qu'aux états financiers des entités publiques lorsque les budgets approuvés des entités et des activités qu'elles contrôlent, ou des parties de ces derniers, seront rendus publics.

Budgets pluriannuels

- 1.9.31 Certains États et autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels, plutôt que des budgets annuels séparés. Généralement, les budgets pluriannuels comprennent une série de budgets annuels ou des objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé correspondant à chaque période annuelle distincte reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit le report des autorisations non utilisées d'une année sur l'autre.
- 1.9.32 Les États et autres entités préparant des budgets pluriannuels peuvent adopter des approches différentes afin de déterminer leur budget initial et leur budget final, en fonction de la manière dont leur budget est validé. Par exemple, un État pourra valider un budget biennal contenant deux budgets annuels approuvés, auquel cas un budget initial et un budget final approuvés pourront être identifiés pour chaque période annuelle. Si des autorisations non utilisées de la première année du budget biennal peuvent l'être légalement la seconde année, le budget « initial » correspondant à la période de la seconde année sera augmenté de ces montants « reportés ». Dans le rare cas où un État fera passer un budget biennal ou périodique ne séparant pas spécifiquement les montants en fonction de la période annuelle, un jugement pourra être nécessaire pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle, afin de définir le budget annuel, pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et le budget final approuvé pour la première année d'une période biennale engloberont toute dépense d'investissement approuvée pour la période biennale et survenue pendant la première année, ainsi que le montant relatif aux postes de produits et de recettes récurrents attribuables à cette année. Les montants non utilisés de la première période annuelle seraient alors inclus au budget « initial » pour la seconde période annuelle et ce budget, ainsi que les amendements à ce dernier, formeraient le budget final pour la deuxième année. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations concernant la relation entre les montants budgétés et les montants réels pendant la période budgétaire.

Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d'application du budget

- 1.9.33 *Toute entité devra détailler dans les notes aux états financiers la base budgétaire et la base de classement adoptée dans le budget approuvé.*

- 1.9.34 La méthode comptable (méthode de la comptabilité de caisse, d'exercice ou autre) utilisée lors de la préparation et de la présentation du budget peut différer de celle utilisée dans les états financiers. Ces différences peuvent survenir lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations en adoptant des perspectives différentes – le budget peut en effet se concentrer sur les flux de trésorerie et certaines régularisations et certains engagements, tandis que les états financiers renseignent sur les entrées et sorties de trésorerie.
- 1.9.35 Les formats et les systèmes de classification choisis pour la présentation du budget approuvé peuvent également différer des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classer les postes selon la même méthode que celle adoptée dans les états financiers ; il peut notamment classer les dépenses par nature économique (rémunération du personnel, fournitures et consommables, subventions et transferts, etc.) ou par fonction (santé, éducation, etc.). Sinon, le budget peut classer les postes en fonction des programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle des maladies contagieuses) ou des composantes des programmes liées aux objectifs de réalisation des performances (par exemple, les étudiants diplômés de l'enseignement supérieur ou les interventions chirurgicales réalisées par les services d'urgence d'un hôpital), qui diffèrent des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent pour les activités courantes (par exemple, l'éducation ou la santé) peut être approuvé séparément du budget des investissements pour les dépenses d'investissement (par exemple, les infrastructures ou les immeubles).
- 1.9.36 La présentation de la base budgétaire et de la base de classification adoptée pour la préparation et la présentation des budgets approuvés aidera les utilisateurs à mieux comprendre la relation existant entre le budget et les informations comptables présentées dans les états financiers.
- 1.9.37 ***Toute entité devra indiquer dans les notes aux états financiers la période du budget approuvé.***
- 1.9.38 Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver les budgets pour une période annuelle ou des périodes pluriannuelles. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période diffère de la période de reporting adoptée pour les états financiers aidera les utilisateurs de ces états financiers à mieux comprendre la relation existant entre les données du budget et la comparaison du budget par rapport aux états financiers. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période est identique à celle couverte par les états financiers jouera également un rôle de confirmation utile, notamment dans les pays où des états et des rapports financiers, ainsi que des budgets provisoires sont également préparés.

1.9.39 *Toute entité devra indiquer dans les notes aux états financiers les entités incluses dans le budget approuvé.*

1.9.40 Le paragraphe 1.6.5 de la présente Norme impose que les entités contrôlantes préparent et présentent des états financiers consolidés englobant les entités dépendant du budget ainsi que les entreprises publiques contrôlées par l'État. Cependant, comme indiqué au paragraphe 1.9.29, les budgets approuvés préparés conformément aux modèles d'information statistique peuvent ne pas englober les activités publiques réalisées sur une base commerciale ou marchande. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.9.25, les montants budgétés et les montants réels seront présentés sur une base comparable. Le détail des entités concernées par le budget permettra aux utilisateurs d'identifier dans quelle mesure les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et en quoi l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable

1.9.41 *Les montants réels présentés sur une base comparable au budget, conformément au paragraphe 1.9.25 devront, lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, être rapprochés avec le total des entrées et le total des sorties de trésorerie, en identifiant séparément les différences d'entité, les différences temporelles et de base. Le rapprochement devra figurer dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels ou dans les notes aux états financiers.*

1.9.42 Les différences entre les montants réels identifiés conformément à la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent utilement être classées selon les catégories suivantes :

- (a) Les différences de base budgétaire, qui surviennent lorsque le budget approuvé est préparé sur une base autre que la méthode comptable. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité d'exercice ou selon la méthode de comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ;
- (b) Les différences temporelles, qui surviennent lorsque la période budgétaire diffère de la période de reporting reflétée dans les états financiers ; et
- (c) Les différences d'entité, qui surviennent lorsque le budget omet des programmes ou des entités faisant partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il peut également exister des différences dans les formats et les systèmes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

- 1.9.43 Le rapprochement exigé par le paragraphe 1.9.41 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations comptables en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels calculés sur une base budgétaire et le total des entrées et des sorties de trésorerie comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque sous total et total, ou de chaque catégorie d'éléments, présenté dans une comparaison des montants budgétés et réels avec les montants équivalents dans les états financiers.
- 1.9.44 Pour les entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse pour la préparation des documents budgétaires et des états financiers, aucun rapprochement ne sera imposé lorsque le budget est préparé pour la même période, lorsqu'il englobe les mêmes entités et qu'il adopte le même format de présentation que les états financiers. Pour les autres entités adoptant la même méthode comptable pour le budget et les états financiers, il pourra exister une différence au niveau du format de présentation, de l'entité présentant les informations ou de la période de reporting ; par exemple, le budget approuvé pourra adopter un format de classification ou de présentation différent de ceux des états financiers, n'inclura que les activités non commerciales de l'entité ou pourra s'échelonner sur plusieurs années. Un rapprochement peut s'avérer nécessaire en présence de différences de présentation, de différences temporelles ou d'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même méthode comptable.
- 1.9.45 *Conformément aux dispositions de la présente Norme, la présentation d'informations comparatives concernant la période précédente n'est pas exigée.*
- 1.9.46 La présente Norme exige qu'une comparaison des montants budgétés et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités rendant public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose aucune présentation d'une comparaison des montants réels de la période précédente et du budget de cette période précédente, ni la présentation, dans les états financiers de la période actuelle, du détail des différences entre les montants budgétés et les montants réels de cette période précédente.

Date d'entrée en vigueur de la section 1.9 de la première partie

- 1.9.47 *Toute entité devra appliquer la section 1.9 de la présente Norme comptable internationale du secteur public pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la section 1.9 de la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.*

1.9.48 Lorsqu'une entité adopte la présente Norme après la date d'entrée en vigueur de la Section 1.9, comme spécifié au paragraphe 1.9.47, les paragraphes 1.9.1 à 1.9.46 de la présente Norme s'appliquent aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de la date d'adoption.

1.10 Bénéficiaires de l'assistance externe

Définitions

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

L'assistance externe affectée est toute assistance externe, y compris sous forme de subvention, d'assistance technique, de garantie ou toute autre forme d'assistance, reçue par une entité qui est transférée par le bénéficiaire à une autre entité.

Les agences bilatérales d'assistance externe sont créées aux termes du droit national, d'un règlement ou par toute autorité nationale avec la mission, ou dont l'une des missions est d'assurer en tout ou en partie l'assistance externe nationale.

L'assistance externe correspond à l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs.

Les agences multilatérales d'assistance externe sont toutes celles créées aux termes d'un accord international ou traité dont la mission, ou l'une des missions, est de fournir une assistance externe.

Les organisations non gouvernementales (ONG) sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État et dont la mission consiste à apporter de l'aide aux États et aux organismes dépendant des États ainsi qu'à d'autres organismes et aux particuliers.

Les ressources nationales comprennent des prêts, des subventions, de l'assistance technique, des garanties ou toute autre assistance fournis ou engagés dans le cadre d'un contrat par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe, par un État ou un organisme dépendant d'un État, à l'exclusion de l'assistance fournie ou engagée par un État ou un organisme dépendant d'un État à un bénéficiaire appartenant au même État.

Les prêts au titre de l'assistance externe rétrocedés sont ceux qui sont rétrocedés par le bénéficiaire à une autre entité.

1.10.2 La terminologie employée pour désigner l'assistance externe ou des catégories d'assistance externe peut varier selon l'organisation. Par exemple, certaines organisations utilisent le terme aide externe ou aide plutôt qu'assistance externe. Dans ce cas particulier, la différence de terminologie ne porte pas à confusion. Cependant, dans certains cas la terminologie peut être totalement

différente. Des lors, pour déterminer si les dispositions de la présente Norme s'appliquent, les préparateurs, auditeurs et utilisateurs des états financiers à usage général, devront prendre en compte le fond plutôt que la terminologie employée.

Assistance externe

- 1.10.3 L'assistance externe se définit en paragraphe 1.10.1 comme l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs. Les ressources nationales, telles que définies au paragraphe 1.10.1 ne comprennent pas l'assistance apportée par les organisations non gouvernementales (ONG), même si cette assistance fait l'objet d'un contrat. L'assistance apportée par les organisations non gouvernementales (ONG), que ce soit sous forme de dons de trésorerie ou de règlements effectués à des tiers, sera présentée dans les états financiers et explicitée dans les notes conformément aux dispositions des Sections 1.1 à 1.9 de la Partie 1 de la présente Norme. Aux termes du paragraphe 2.1.64, il est recommandé, sans être obligatoire, de fournir dans la mesure du possible les informations relatives à l'assistance apportée par les organisations non gouvernementales (ONG), conformément aux paragraphes 1.10.1 à 1.10.27.
- 1.10.4 Les ONG, telles que définies au paragraphe 1.10.1, sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État. Dans de rares cas, il ne sera pas évident de savoir si l'organisme donateur est une agence bilatérale ou multilatérale d'assistance externe ou une ONG, laquelle ne relève pas d'un État. Lorsque l'organisme donateur fournit ou s'engage à fournir une assistance aux termes d'un contrat, il sera difficile de faire la distinction entre les ressources nationales telles que définies dans la présente Norme et les ressources apportées par une ONG. Dans ces cas, déterminer si l'assistance reçue remplit la définition de l'assistance externe soumise aux dispositions de cette section en matière d'informations à fournir, est une affaire de jugement professionnel.

Ressources nationales

- 1.10.5 Les ressources nationales sont définies au paragraphe 1.10.1 comme des ressources engagées dans le cadre d'un contrat par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe ou par un État ou un organisme dépendant d'un État, lorsque le bénéficiaire n'appartient pas au même État que l'organisme qui lui apporte de l'assistance. Le terme État auquel il est fait référence dans la définition de ressources nationales recouvre le gouvernement de niveau national, fédéral, régional ou local d'un État. Par conséquent, et à titre d'exemple, l'assistance apportée par le gouvernement national ou un organisme dépendant du gouvernement national d'un État, au gouvernement fédéral ou local d'un autre État remplit la définition de l'assistance externe au sens de la présente Norme. Par contre, l'assistance apportée par un gouvernement national ou fédéral à un autre niveau de gouvernement

du même État ne remplit pas la définition de ressources nationales et par conséquent ne constitue pas de l'assistance externe.

Accords d'assistance externe

- 1.10.6 Les États qui sollicitent certaines formes d'assistance externe sont susceptibles de participer à des réunions formelles ou à des séries de réunions avec les organismes donateurs. Ces réunions comporteront une discussion des plans macro-économiques et des besoins d'aide au développement de l'État ou consisteront en un échange bilatéral au niveau des États sur le financement du commerce extérieur, l'aide militaire, la balance des paiements et d'autres formes d'assistance. Des réunions spécifiques peuvent éventuellement être prévues pour étudier les besoins d'aide d'urgence d'un pays au fur et à mesure que ces besoins se font sentir. Les discussions initiales peuvent déboucher sur des déclarations d'intention ou des promesses sans engagement pour l'État ou l'agence d'assistance externe. Ensuite, les parties peuvent conclure un contrat pour la mise à disposition de prêts ou de subventions sous réserve pour le bénéficiaire de respecter les conditions convenues et autres conventions, dont d'éventuelles restrictions sur l'accès aux fonds.
- 1.10.7 Les accords d'assistance externe peuvent prévoir la possibilité pour l'entité de:
- (a) faire des tirages de trésorerie, soit à hauteur du produit total du prêt ou de la subvention, soit par tranches ;
 - (b) demander le remboursement des versements de trésorerie admissibles aux termes de la convention de prêt ou de subvention qui sont effectués par l'entité à des tiers en règlement d'une obligation de l'entité ; ou
 - (c) demander à l'agence d'assistance externe d'acquitter, selon les termes de la convention de prêt ou de subvention, une obligation du bénéficiaire par règlement direct à un tiers, y compris une obligation de l'entité bénéficiaire pour les biens et services fournis ou à fournir par une ONG.

Les accords d'assistance externe peuvent également prévoir la fourniture au bénéficiaire de biens ou de services en nature.

Assistance externe reçue

- 1.10.8 *L'entité doit présenter sur une ligne distincte de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant total des entrées de trésorerie au titre de l'assistance externe pour la période.*
- 1.10.9 *L'entité doit fournir une information distincte, soit dans le corps de l'état des entrées et des sorties de trésorerie, soit dans les notes aux états financiers sur le montant total de l'assistance externe pour la période provenant du*

règlement direct par des tiers des obligations de l'entité, ou des achats de biens et services pour le compte de l'entité, en distinguant :

- (a) ***le montant total des paiements effectués par des tiers qui font partie de la même entité économique que l'entité présentant les états financiers ; et***
- (b) ***le montant total des paiements effectués par des tiers qui ne font pas partie de la même entité économique que l'entité présentant les états financiers.***

Ces informations sont à fournir uniquement lorsque l'entité a été formellement avisée des paiements effectués au cours de la période comptable par le tiers ou le bénéficiaire, ou a pu vérifier l'existence des paiements par tout autre moyen.

1.10.10 *Lorsqu'il existe plusieurs fournisseurs d'assistance externe, chaque catégorie significative de fournisseur doit faire l'objet d'une information distincte, soit dans le corps de l'état des entrées et des sorties de trésorerie soit dans les notes aux états financiers.*

1.10.11 *Lorsque l'assistance externe est reçue sous forme d'emprunts et de subventions, le montant total des entrées de trésorerie au titre des emprunts d'une part et le montant total au titre des subventions d'autre part doivent faire l'objet d'une information distincte, soit dans le corps de l'état des entrées et des sorties de trésorerie soit dans les notes aux états financiers.*

1.10.12 *L'assistance externe peut être fournie directement à l'entité sous forme d'apport de trésorerie. A défaut, l'assistance externe peut prendre la forme du règlement par un tiers d'une obligation de l'entité présentant les états financiers ou d'achats de biens et services pour le compte de cette dernière. Dans certains cas:*

- (a) ***Le tiers peut faire partie de la même entité économique que l'entité présentant les états financiers– c'est le cas, par exemple, lorsque l'assistance externe prend la forme de trésorerie consacrée à un programme géré par un ministère sous une législation où l'État gère les dépenses de ses ministères particuliers et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, ou d'un accord de « compte unique ». Dans ces cas, l'entité centralisée reçoit l'assistance et effectue des paiements pour le compte des ministères après autorisation et documentation appropriée de leur part; ou***
- (b) ***Le tiers ne fait pas partie de la même entité économique que l'entité présentant les états financiers– c'est le cas, par exemple, lorsqu'une agence d'assistance intervient directement pour rembourser une dette auprès d'une banque régionale de développement pour le compte d'un organisme d'État, règle le montant des travaux de construction d'une route directement à l'entreprise plutôt que d'apporter des fonds***

à l'organisme d'État, ou finance le programme de santé et d'éducation pour le compte d'un gouvernement régional ou municipal autonome en réglant directement ses prestataires de services et en se procurant les fournitures nécessaires pour la période.

- 1.10.13 La communication d'une information sur le montant de l'assistance externe reçue sous forme de trésorerie ou de règlements effectués par des tiers pour le compte de l'entité permettra de déterminer la part du financement de son activité provenant d'impôts et/ou de sources internes et le niveau de dépendance de l'entité présentant les états financiers par rapport à l'assistance externe. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.24 de la présente Norme, les informations sur l'assistance externe reçue sous forme de règlements effectués par des tiers sont à fournir dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie uniquement lorsque l'entité a été formellement avisée des paiements effectués au cours de la période comptable par le tiers ou le bénéficiaire, ou a pu vérifier l'existence des paiements par tout autre moyen. La communication d'une information sur chaque catégorie significative d'assistance externe reçue est recommandée mais n'est pas obligatoire (voir paragraphe 2.1.66).
- 1.10.14 La communication des catégories significatives de fournisseurs d'assistance, comme, par exemple, les donateurs multilatéraux, les donateurs bilatéraux, les organisations d'aide nationales et internationales ou d'autres catégories importantes selon l'entité présentant les états financiers permettra de déterminer le degré de dépendance de l'entité par rapport à une catégorie donnée de fournisseurs et facilitera l'appréciation de la pérennité de l'assistance. La présente Norme n'exige pas la communication d'informations sur l'identité de chaque fournisseur ou le montant de l'aide apportée par chacun. Toutefois, la communication du montant de l'assistance apportée par chaque fournisseur dans la monnaie d'origine est encouragée (voir paragraphe 2.1.70).
- 1.10.15 L'assistance externe est souvent libellée dans une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers de l'entité. Conformément au paragraphe 1.7.2 de la présente Norme, les entrées de trésorerie, ou les paiements effectués par les tiers pour le compte de l'entité provenant d'opérations en monnaie étrangère, doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entité au taux de change en vigueur à la date d'opération.
- 1.10.16 Les États se réservent généralement le droit exclusif de conclure des accords d'assistance externe avec des agences multilatérales ou bilatérales d'assistance externe. Dans la plupart des cas, la mise en œuvre du projet ou de l'activité est assurée par une autre entité. L'État peut rétrocéder ou transférer les fonds reçus à l'autre entité. Les termes et conditions applicables aux fonds rétrocédés ou transférés peuvent être identiques ou différents des termes et conditions initiaux. Dans certains cas, l'État prélèvera une commission ou une marge d'intérêt pour couvrir ses frais administratifs. Une entité qui conclut un accord d'assistance externe et transmet les avantages ainsi que les termes et conditions de l'accord à une autre entité par le biais d'un accord

auxiliaire doit comptabiliser l'assistance externe à mesure qu'elle est reçue. Elle comptabilisera les paiements à la deuxième entité selon le classement général retenu pour ses états financiers.

- 1.10.17 Lorsque le bénéficiaire initial d'un prêt ou d'une subvention en reverse le produit à une autre entité en lui répercutant les termes et conditions associés, il se peut que le bénéficiaire initial agisse uniquement en tant qu'administrateur pour le compte du bénéficiaire final. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.13 de la présente Norme, la présentation des opérations pour leur montant net dans les états financiers de l'administrateur est admise lorsque les termes et conditions de ces opérations sont quasiment identiques.

Assistance externe non utilisée

- 1.10.18 *L'entité doit indiquer dans les notes aux états financiers le solde des emprunts et des subventions au titre de l'assistance externe non utilisé à la clôture et disponible pour financer les activités opérationnelles futures si, et seulement si, le montant des emprunts et des subventions disponible pour le bénéficiaire est stipulé dans un contrat et qu'il est hautement probable que les éventuels termes et conditions significatifs d'accès à cette somme soient respectés, en distinguant dans la monnaie de présentation :*

- (a) *le montant total des emprunts au titre de l'assistance externe; et*
- (b) *le montant total des subventions au titre de l'assistance externe.*

Une information doit être fournie sur les termes et conditions qui déterminent ou affectent l'accès au montant non utilisé de l'assistance.

- 1.10.19 Le montant de l'assistance externe engagé dans le cadre d'un contrat mais non encore utilisé peut être significatif. Dans certains cas, le montant des prêts et des subventions au titre de l'assistance externe est stipulé dans un contrat et il est hautement probable que les conditions significatives d'accession à cette somme soient respectées. C'est, par exemple, le cas du solde non utilisé des lignes de crédit pour le financement des projets en cours, pour lesquels les conditions ont été et continuent d'être remplies et où la poursuite du projet est prévue conformément aux termes de l'accord. Lorsque les soldes non utilisés sont libellés en monnaie étrangère, les soldes à l'ouverture et à la clôture seront déterminés par l'application au montant en monnaie étrangère du taux de change en vigueur aux dates de clôture, conformément aux dispositions du paragraphe 1.7.3 de la présente Norme.
- 1.10.20 Dans certains cas, une entité donatrice peut déclarer son intention de poursuivre l'assistance au bénéfice de l'entité présentant les états financiers, sans stipuler dans un contrat le montant du (des) prêt(s) ou de la (des) subvention(s) au titre de l'assistance externe qui sera accordé au cours des périodes futures— c'est éventuellement le cas, par exemple, lorsque le montant de l'assistance à fournir

dépend du budget annuel de L'État donateur ou d'autres sources de financement que le bénéficiaire pourrait se procurer. Dans d'autres cas, le montant de l'assistance peut être stipulé mais soumis à des termes et conditions, dont le respect hautement probable ne peut être apprécié à la clôture— c'est le cas, par exemple, d'une aide à la balance des paiements soumise à des critères spécifiques de performance ou de l'aide d'urgence dépendante du montant d'aide apportée par d'autres agences. Dans ces cas, aucune information sur les montants non utilisés ne sera fournie. Dans d'autres cas, il sera peut-être nécessaire de faire appel au jugement professionnel pour apprécier si le respect des termes et conditions significatifs qui déterminent ou affectent l'accès à l'assistance externe est hautement probable.

Réception de biens et services

- 1.10.21 *Lorsqu'une entité décide de fournir une information sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et services, elle doit indiquer la base d'évaluation retenue dans les notes aux états financiers.*
- 1.10.22 Le paragraphe 2.1.90 de la présente Norme encourage une entité à fournir une information distincte dans les notes aux états financiers sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et services. Conformément au paragraphe 1.3.38 de la présente Norme, lorsque de telles informations sont présentées dans les notes aux états financiers, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives de l'information financière. Lorsqu'une entité décide de fournir ces informations, elle doit indiquer la base d'évaluation retenue dans les notes aux états financiers. Ces informations permettront aux utilisateurs d'apprécier si, par exemple, la valeur est déterminée par référence à une évaluation du donateur, à la juste valeur par référence aux prix pratiqués sur les marchés mondiaux ou sur le marché intérieur, à l'évaluation de la direction ou à une autre base d'évaluation.

Informations sur les dettes rééchelonnées ou annulées

- 1.10.23 *Une entité doit fournir une information dans les notes aux états financiers sur le montant des dettes rééchelonnées ou annulées au titre de l'assistance externe pendant la période, ainsi que sur les termes et conditions associés.*
- 1.10.24 Une entité qui éprouve des difficultés à assurer le service de la dette au titre de l'assistance externe peut chercher à en renégocier les termes et conditions ou à en obtenir l'annulation. Une information sur le montant des dettes rééchelonnées ou annulées au titre de l'assistance externe ainsi que sur les termes et conditions associés permet d'alerter les utilisateurs des états financiers sur l'existence de la renégociation ou de l'annulation. Cette information sera utile à l'appréciation de la situation financière de l'entité et de son évolution.

Informations sur le non-respect des termes et conditions significatifs

- 1.10.25 *Une entité doit fournir une information dans les notes aux états financiers sur le non-respect des termes et conditions significatifs des conventions de prêt, de subventions ou de garantie au titre de l'assistance externe pendant la période, dans la mesure où le non-respect a pour conséquence l'annulation ou le remboursement de l'assistance reçue. Le montant de l'assistance externe annulée ou remboursée doit également être indiqué.*
- 1.10.26 Les accords d'assistance externe comportent généralement des termes et conditions dont le respect conditionne l'accès futur aux fonds, ainsi que d'autres qui relèvent de la procédure.
- 1.10.27 Les informations exigées par le paragraphe 1.10.25 permettront au lecteur d'identifier les cas de non-respect qui ont un effet négatif sur les fonds disponibles pour soutenir les activités opérationnelles futures de l'entité. Elles l'aideront également à apprécier si le respect des modalités de l'accord peut être rétabli à l'avenir. La communication d'une information sur les autres cas significatifs de non-respect des termes et conditions est également recommandée mais n'est pas obligatoire (voir paragraphe 2.1.83).

Date d'entrée en vigueur de la section 1.10 et dispositions transitoires

- 1.10.28 *Les paragraphes 1.10.1 à 1.10.34 de la présente Norme comptable internationale du secteur public prennent effet pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.*
- 1.10.29 *Les entités n'ont pas l'obligation de fournir les chiffres comparatifs pour les montants communiqués en conformité avec les dispositions des paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 lors de la première application des paragraphes 1.10.1 à 1.10.34 de la présente Norme.*
- 1.10.30 *Les entités ne sont pas tenues de fournir une information distincte dans les notes aux états financiers sur le solde de l'assistance externe non utilisé, comme le stipule le paragraphe 1.10.18, pendant une période de deux ans à compter de la première application des paragraphes 1.10.1 à 1.10.34 de la présente Norme.*
- 1.10.31 *Si une entité applique les dispositions transitoires des paragraphes 1.10.29 et 1.10.30, elle doit l'indiquer.*
- 1.10.32 Lors de la première application des dispositions des paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 de la présente Norme, une entité ne pourra peut-être pas accéder facilement ou dans des conditions raisonnables à l'information lui permettant de respecter l'obligation de fournir des informations comparatives. Par ailleurs, elle ne pourra peut-être pas présenter le solde de clôture de l'assistance externe non utilisé selon les dispositions du paragraphe 1.10.18.

- 1.10.33 Le paragraphe 1.4.16 de la présente Norme prévoit une dérogation à l'obligation de fournir des informations comparatives pour l'exercice précédent lors de la première application de la présente Norme. Certaines entités ont pu adopter la méthode de la comptabilité de caisse selon les Normes IPSAS dans sa version antérieure à l'introduction de l'amendement, qui porte l'obligation pour les bénéficiaires de l'assistance externe de fournir les informations stipulées dans les paragraphes 1.10.1 à 1.10.27. Le paragraphe 1.10.29 prévoit une dérogation à l'obligation de fournir des informations comparatives sur l'assistance externe, telles que stipulées dans les paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 de la présente Norme lors du premier exercice d'application de ces derniers. Le paragraphe 1.10.30 prévoit une dérogation à l'obligation d'appliquer le paragraphe 1.10.18 pendant deux ans à compter de la première application de ce paragraphe.
- 1.10.34 Afin d'informer les utilisateurs du degré d'application des dispositions de la présente Norme, le paragraphe 1.10.31 exige que les entités qui ont fait usage des dispositions transitoires l'indiquent.

Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle illustre un extrait de l'Etat des entrées et des sorties de trésorerie et des informations correspondantes fournies dans les notes, pour un Etat qui a bénéficié de prêts et subventions d'assistance externe durant la période en cours et celle qui précède. Elle vise à clarifier la signification des normes en illustrant leur application dans la préparation et la présentation d'états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse pour:

- A. **un État** qui bénéficie d'assistance externe ;
- B. **une Entité publique** qui contrôle son propre compte bancaire ; et ne bénéficie pas d'assistance externe ; et
- C. **un Ministère** qui opère selon le système du « compte unique » de sorte qu'une entité centralisée administre les entrées et sorties de trésorerie pour le compte du ministère, et ne bénéficie pas d'assistance externe.

ANNEXE 1A

ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS DE L'ÉTAT A

ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE POUR L'EXERCICE CLÔTURÉ

LE 31 DÉCEMBRE 200X

(ENTRÉES DE TRÉSORERIE UNIQUEMENT)

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
ENTRÉES DE TRÉSORERIE					
<i>Impôts</i>					
Impôt sur le résultat		X	-	X	-
Taxe sur la valeur ajoutée		X	-	X	-
Impôt foncier		X	-	X	-
Autres taxes		X	-	X	-
			X		X
<i>Assistance externe</i>	10				
Agences multilatérales		X	X	X	X
Agences bilatérales		X	X	X	X
			X		X
<i>Autres Subventions et aides</i>		X	X	X	X
<i>Emprunts</i>					
Produits d'emprunts	3	X	X	X	X
<i>Entrées de capital</i>					
Produit de la cession d'immobilisations corporelles		X	-	X	-
<i>Activités de transaction</i>					
Produits d'activités de transaction		X	-	X	-

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	4	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
Activités					
Rémunérations, salaires et avan- tages du personnel		(X)	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts					
Subventions		(X)	-	(X)	-
Autres transferts versés		(X)	-	(X)	-
Investissements					
Acquisition/construc- tion d'immobilisa- tions corporelles		(X)	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instru- ments financiers		(X)	=	(X)	=
Remboursements d'em- prunts et d'intérêts					
Remboursements d'emprunts		(X)	-	(X)	-
Intérêts versés		(X)	-	(X)	-

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
(en milliers d'unités monétaires)					
<i>Autres sorties de trésorerie</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	-	X	-
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2	X	N/A*	X	N/A
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	N/A	X	N/A
Trésorerie à la clôture de la période	2	X	N/A	X	N/A

* N/A = Non applicable (Sans objet).

**ÉTAT DE COMPARAISON DES MONTANTS BUDGÉTÉS
ET DES MONTANTS RÉELS**

Exercice clôturé au 31 décembre 200X -État X

**Budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse
(Classification des paiements par fonction)**

(en milliers d'unités monétaires)	*Montants réels	Budget final	Budget initial	<i>**Différence : Budget réel et budget final</i>
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Accords d'assistance				
Organismes publics internationaux	X	X	X	X
Autres subventions et aides	X	X	X	X
Produits : emprunts	X	X	X	X
Produits : cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Activités de transaction	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public / sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX NETS DE TRÉSORERIE	X	X	X	X

* Les montants réels comprennent à la fois les règlements en trésorerie et les règlements de tiers.

** La colonne « Différence » n'est pas obligatoire. Cependant, une comparaison entre le budget initial, le budget final et le budget réel, clairement identifiée selon le cas, peut être incluse.

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés pour fournir des détails de montants inclus dans l'état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie : par exemple, pour présenter des informations par grands groupes de fonds ou pour présenter des dépenses par fonction ou par programme importants, ou pour fournir des détails sur les sources d'emprunt. Des colonnes présentant les montants budgétés peuvent également être incluses.

ÉTAT DES ENTRÉES DE TRÉSORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS

(en milliers d'unités monétaires)	200X Entrées contrôlées par l'entité	200X-1 Entrées contrôlées par l'entité
ENTRÉES DE TRÉSORERIE		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds de transaction	X	X
Emprunts	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X

PRODUITS D'EMPRUNTS

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées de trésorerie contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers	Entrées de trésorerie contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers
EMPRUNTS					
Institution commerciale nationale		X	-	X	-
Institution commerciale étrangère		X	-	X	-
Banques de développement et organismes de prêt similaires		X	X	X	X
Total emprunts	3	X	X	X	X

**ETAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR PROGRAMMES/
ACTIVITÉS/FONCTION DE L'ÉTAT**

(en milliers d'unités monétaires)	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
SORTIES/DÉPENSES – Compte opérationnel				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X	X	X
Services économiques	X	-	X	-
Autre	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie/dépenses	X	X	X	X
SORTIES/DÉPENSES – Compte de capital				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X	X	X
Autre	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie/dépenses	X	X	X	X
Total des comptes opérationnel et de capital	X	X	X	X

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉCHELON CENTRAL

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend :

- (i) les ministères nationaux ; et
- (ii) les entreprises publiques et les fonds de transaction qui sont sous le contrôle de l'entité.

Les états financiers consolidés comprennent toutes les entités contrôlées pendant l'année. Une liste des entités contrôlées significatives figure dans la note 7 des états financiers.

Paievements effectués par des tiers

L'État obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers pendant la période par le biais de prêts et de contributions. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de l'État mais constituent des avantages pour l'État. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

	(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques		X	X
Placements à court terme		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

3. Emprunts

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques, d'organismes prêteurs similaires et d'institutions commerciales et les montants dus dans le cadre d'une assistance en nature fournie par des tiers.

4. Autres entrées de trésorerie

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

5. Autres sorties/dépenses

Sont compris dans les autres sorties les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

6. Lignes de crédit non utilisées, autres que celles provenant d'assistance externe

(voir note 10 pour les lignes de crédit non utilisées provenant d'assistance externe)

	(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Variations des lignes de crédit non utilisées			
Lignes de crédit non utilisées au 1.1.0X		X	X
Facilité d'emprunt supplémentaire		X	X
Total disponible		<u>X</u>	<u>X</u>
Montant tiré		(X)	(X)
Facilité clôturée/annulée		(X)	(X)
Lignes de crédit non utilisées au 31.12.0X		<u>X</u>	<u>X</u>

(en milliers d'unités monétaires) **200X** **200X-1****Lignes de crédit non utilisées**

Institutions financières commerciales	X	X
Total des lignes de crédit non utilisées	<u>X</u>	<u>X</u>

7. Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Pays
Entité A	X
Entité B	X
Entité C	X
Entité D	X

8. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, Directeur du Trésor du pays A.

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget approuvé est développé selon la même méthode comptable (comptabilité de caisse), selon la même base de classification, et pour la même période (du 1^{er} janvier 200X au 31 décembre 200X), comme pour les états financiers. Il comprend les mêmes entités que l'état financier consolidé – ces dernières sont identifiées à la Note 7 ci-dessus.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25% par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été constatée.

Note 9 alternative (lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base différente)**9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels**

Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée. Le budget approuvé couvre l'exercice fiscal allant

du 1^{er} janvier 200X au 31 décembre 200X, et comprend toutes les entités appartenant au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères, identifiés dans la note 7 précédente.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25 % par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été relevée entre le budget final approuvé et les montants réels.

Les bases budgétaires et comptables diffèrent. Les états financiers de l'État dans son ensemble sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse, avec une présentation des dépenses par nature dans l'état de la performance financière. Les états financiers sont des états consolidés qui englobent toutes les entités contrôlées, y compris les entreprises publiques pour l'exercice fiscal débutant le 1^{er} janvier 20XX et clôturé le 31 décembre 20XX. Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée et ne concerne que le secteur des administrations publiques, qui exclut les entreprises publiques et certaines activités et entités non marchandes.

Les montants figurant dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ont été ajustés pour être adaptés à la méthode de la comptabilité de caisse modifiée selon une présentation fonctionnelle pour disposer de la même base que le budget final approuvé. En outre, les ajustements, réalisés aux montants de l'état des entrées et des sorties de trésorerie consécutifs aux effets calendaires liés aux reports de crédits et au périmètre des entités couvertes (entreprises publiques et autres entités), ont été effectués afin d'exprimer les montants réels sur une base comparable à celle du budget final approuvé.

Un rapprochement entre les entrées et les sorties réelles présentées dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels et les montants du total des entrées et des sorties de trésorerie figurant dans l'état des entrées et sorties de trésorerie pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20XX est présenté ci-dessous. Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés pour la même période. Il existe une différence en matière d'entité : le budget est préparé pour le secteur des administrations publiques et les états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe également une différence en matière de base : le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers sur une base de caisse modifiée.

	Total des entrées de trésorerie	Total des sorties de trésorerie
Montant réel calculé sur une base comparable, comme présenté dans le budget et l'état comparatif des montants réels	X	X
Différences de base	X	X
Différences temporelles	-	-
Différences d'entité	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	
Total des sorties de trésorerie		X

Ce rapprochement pourrait être inclus dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels, ou dans une note.

10. Assistance externe

Paiement par des Tiers

Tous les règlements effectués par des tiers sont réalisés par des entités qui n'appartiennent pas à l'entité économique.

Assistance externe

L'assistance externe reçue a pris la forme de prêts ou de subventions provenant d'agences multilatérales ou bilatérales, donnant lieu à des accords spécifiant l'utilisation de l'assistance. Les montants suivants sont présentés dans la devise de présentation de l'entité.

	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	Total	Total
Prêt		
Agences multilatérales	X	X
Agences bilatérales	X	X
Total	X	X
Subvention		
Agences multilatérales	X	X
Agences bilatérales	X	X
Total	X	X
Total Assistance Externe	X	X

Non-conformité des dettes avec des éléments significatifs des termes et conditions, renégociation et annulation

Il n'y a pas d'exemple où la non-conformité avec les termes et conditions a conduit à l'annulation des prêts conclus dans le cadre de l'assistance externe.

Les prêts d'assistance externe d'un montant de devises locales X ont été annulés au cours de l'exercice. L'annulation résultait d'une surestimation du coût des projets de développement, ayant pour conséquence un montant de dépenses de la période inférieur au montant prévu.

Assistance externe non utilisée

Les prêts et subventions relatifs à l'assistance externe non utilisés à la date de clôture sont des montants, prévus dans un accord financièrement contraignant qui se rapporte au financement de projets en cours de développement, dont les conditions ont été stipulées, et dont il est hautement probable qu'elles seront respectées, permettant de prévoir que le projet se poursuivra jusqu'à son terme.

	Prêts 200X	Subventions 200X	Prêts 200X-1	Subventions 200x-1
Solde de clôture	X	X	X	X

Exprimé dans la devise de présentation des informations financières

Les éléments significatifs des termes et conditions, qui déterminent ou affectent l'accès au bénéfice de l'assistance externe non utilisée, sont liés à l'atteinte des objectifs spécifiés, pour le développement des infrastructures médicales ou d'enseignement (Il revient à l'Entité d'identifier ces objectifs significatifs).

ANNEXE 1B ENTITÉ PUBLIQUE AB

(CETTE ENTITÉ CONTRÔLE SON PROPRE COMPTE BANCAIRE ET RETIRE ÉGALEMENT DES AVANTAGES DE PAIEMENTS EFFECTUÉS PAR DES TIERS)

ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note	←-----200X----->	←-----200X-1----->
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité
		Paiements effectués par d'autres enti- tés publiques	Paiements effectués par d'autres enti- tés publiques
		Paiements effectués par des tiers extérieurs	Paiements effectués par des tiers extérieurs
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
(en milliers d'unités monétaires)			
Attributions/autorisations budgétaires		X	X
Autres entrées de trésorerie		X	-
Subventions/aides publiques		-	X
Total des entrées de trésorerie		X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-
Loyers		(X)	-
Investissements		(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à l'ouverture de la période			
Augmentation/(diminution) de trésorerie	2	X	N/A*
Trésorerie à la clôture de la période	2	X	N/A

* N/A = Non applicable (Sans objet)

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques
(en milliers d'unités monétaires)					
SORTIES DE TRÉSORERIE/DEPENSES					
Programme I		(X)	(X)	(X)	(X)
Programme II		(X)	(X)	(X)	(X)
Programme III		(X)	(X)	(X)	(X)
Programme IV		(X)	(X)	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie/dépenses		(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie/dépenses		(X)	(X)	(X)	(X)

ENTITÉ PUBLIQUE AB

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public (entité publique AB). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ceci comprend l'entité publique AB et ses entités contrôlées. L'entité publique AB est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AB consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes. L'entité contrôle son propre compte bancaire. Les autorisations budgétaires et autres entrées de trésorerie sont déposées sur ses comptes bancaires.

Paiements effectués par d'autres entités publiques

L'entité bénéficie de paiements effectués par son entité contrôlante (État A) et par d'autres entités publiques pour son compte.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

L'entité bénéficie également de paiements effectués par des tiers extérieurs (tiers extérieurs à l'entité économique) pour des biens et des services. Ces paiements ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie de l'entité mais constituent des avantages pour elle. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

Les montants attribués à l'entité sont déposés sur le compte bancaire de l'entité et contrôlés par elle. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe sont déposées dans des comptes de transaction contrôlés par l'entité. Elles sont transférées au compte de recettes consolidé à la clôture de la période.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité de l'entité.

4. Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Pays
Entité A	X
Entité B	X

5. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de *XXXXXXXXXX* pour l'entité AB.

ANNEXE 1C

SERVICE PUBLIC AC

**(L'ÉTAT EXPLOITE UN SYSTÈME CENTRALISÉ DE COMPTE UNIQUE –
L'ENTITÉ NE CONTRÔLE PAS LES MONTANTS QUI LUI SONT
ATTRIBUÉS POUR UTILISATION).**

**ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE POUR
L'EXERCICE CLÔTURÉ**

LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)					
ENTREES DE TRESORERIE					
Attributions/autori- sations budgétaires	2	X	-	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Assistance		-	X	-	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	-	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions ou sorties. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Compte de trésorerie/compte unique de contrôle	Sorties de trésorerie effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie/compte unique de contrôle	Sorties de trésorerie effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)					
SORTIES DE TRESORERIE					
Programme I		X	X	X	X
Programme II		X	X	X	X
Programme III		X	X	X	X
Programme IV		X	X	X	X
Autres sorties de trésorerie		X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie		X	X	X	X

ENTITÉ PUBLIQUE AC

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public : ministère AC. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ils comprennent l'entité publique AC. L'entité publique AC est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AC consiste à fournir des services aux parties prenantes.

L'entité publique AC ne gère pas son propre compte bancaire. L'État exploite une fonction de trésorerie centralisée qui administre les sorties de trésorerie encourues par tous les services pendant l'année financière. Les paiements réalisés sur ce compte pour le service sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

Le service public AC obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers extérieurs à l'État pendant la période de reporting. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie du service mais constituent des avantages pour le service. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Autorisations budgétaires

Les montants attribués au service public AC sont gérés par le biais d'un compte central administré par la Direction du Trésor. Ces montants ne sont pas contrôlés par le service public AC mais mis en œuvre pour le compte du service public par le gestionnaire central du compte sur présentation de documents ou d'autorisations appropriés. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée. Le montant présenté au

titre d'attributions/autorisations budgétaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie est le montant que la Direction du Trésor a dépensé au profit du service public AC (le montant « tiré »).

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité du service public AC.

4. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de *XXXXXXXXXX* pour le service public AC.

DEUXIEME PARTIE : INFORMATION FINANCIERE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST ENCOURAGÉE

Cette partie de la présente Norme est facultative. Elle énonce des informations additionnelles qu'une entité est encouragée à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle doit être lue simultanément à la première partie de la présente Norme, qui énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

INFORMATION FINANCIÈRE

SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

PARTIE 2 : INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

2.1.1 *Dans cette partie de la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :*

La comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

Les distributions aux contributeurs sont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Les éléments extraordinaires sont (pour les besoins de la présente Norme) les flux de trésorerie résultant d'événements ou d'opérations clairement distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité.

Est un actif financier tout actif qui est :

- (a) de la trésorerie ;
- (b) un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;
- (c) un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables ; ou
- (d) un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Les activités ordinaires recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

- 2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Continuité d'activité

- 2.1.3 Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent

conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.

- 2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si une entité est en situation de continuité d'activité, les personnes responsables de la préparation des états financiers :
- (a) doivent prendre en compte toute l'information disponible pour l'avenir prévisible, qui inclut, sans s'y limiter nécessairement, douze mois à compter de l'approbation des états financiers ; et
 - (b) peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs concernant la performance actuelle et future, des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations d'entrées de trésorerie ou la probabilité de la poursuite de financement public, et les sources potentielles de financement de remplacement avant qu'il soit approprié de conclure que l'entité est en situation de continuité d'activité.
- 2.1.5 Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité, telles qu'elles s'appliquent aux entreprises, semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'activité. Par exemple :
- (a) pour évaluer si l'État est en situation de continuité d'activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si leurs sorties de trésorerie peuvent excéder leurs entrées de trésorerie pendant de longues périodes ; et
 - (b) pour une entité individuelle, une évaluation de ses flux de trésorerie pour une période de reporting peut indiquer que l'entité n'est pas en situation de continuité d'activité. Des accords de financement pluriannuels peuvent toutefois avoir été mis en place avec l'État pour assurer la continuité d'activité de l'entité.

Éléments extraordinaires

- 2.1.6 *Une entité est encouragée à présenter séparément la nature et le montant de chaque élément extraordinaire. La présentation peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes aux états financiers.*

- 2.1.7 Les éléments extraordinaires se caractérisent par le fait qu'ils résultent d'événements ou d'opérations distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité. En conséquence, les éléments extraordinaires sont rares, inhabituels et significatifs.

Distincts des activités ordinaires

- 2.1.8 C'est la nature de l'événement ou de l'opération par rapport aux activités ordinairement conduites par l'entité et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire, qui détermine si un événement ou une opération se distingue clairement des activités ordinaires de l'entité. Un événement ou une opération peut être extraordinaire pour une entité ou un échelon d'autorité, mais ne pas l'être pour une autre entité ou un autre échelon d'autorité, en raison des différences entre leurs activités ordinaires respectives. Dans le contexte de présentation d'informations financières d'un État, les éléments extraordinaires seront extrêmement rares.

Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible

- 2.1.9 L'événement ou l'opération sera d'un type dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il ne se reproduise pas dans un avenir prévisible, compte tenu de l'environnement dans lequel opère l'entité. La nature des éléments extraordinaires est telle qu'ils ne sont normalement pas prévus au début d'une période de reporting et ne sont par conséquent pas inclus dans le budget. L'inclusion d'un élément dans un budget suggère que l'occurrence de cet élément spécifique est prévue et donc n'est pas extraordinaire.

Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité

- 2.1.10 L'événement ou l'opération échappe au contrôle ou à l'influence de l'entité. Un événement ou une opération est présumé échapper au contrôle ou à l'influence d'une entité si les décisions ou déterminations de l'entité sont normalement sans effet sur l'occurrence de cette opération ou cet événement.

Identifier les éléments extraordinaires

- 2.1.11 Le fait qu'un élément soit ou non extraordinaire doit être considéré dans le contexte de l'environnement opérationnel de l'entité et de l'échelon d'autorité auquel elle opère. Il convient d'exercer son jugement dans chaque cas.
- 2.1.12 Exemples des flux de trésorerie associés aux événements ou opérations susceptibles, sans que cela soit nécessaire, de donner lieu à des éléments extraordinaires pour certaines entités du secteur public ou certains échelons d'autorité :
- (a) flux de trésorerie à court terme associés à la fourniture de services à des réfugiés lorsque le besoin de tels services n'était pas prévu au début de l'exercice, sortant du champ des activités ordinaires de

l'entité et échappant à son contrôle. Si ces services étaient prévisibles ou se sont produits pendant plusieurs périodes de reporting, ils ne sont généralement pas classés comme extraordinaires ; et

- (b) flux de trésorerie associés à la fourniture de services suite à une catastrophe naturelle ou résultant d'une intervention humaine, par exemple la fourniture de refuges à des sans-abri après un séisme. Pour qu'un séisme donné soit qualifié d'extraordinaire, il doit être d'une magnitude à laquelle on ne s'attendrait normalement pas soit dans la région où il s'est produit, soit dans la région associée à l'entité, et la fourniture de services d'urgence ou le rétablissement de services essentiels doit sortir du champ des activités ordinaires de l'entité concernée. Lorsqu'une entité est responsable de l'aide aux personnes affectées par des catastrophes naturelles, les coûts associés à cette activité ne satisfont généralement pas à la définition d'un élément extraordinaire.

2.1.13 La restructuration d'activités constitue un exemple d'événement qui n'est normalement pas extraordinaire pour une entité du secteur public ou pour l'échelon central qui l'englobe. Les trois critères de la définition d'un élément extraordinaire doivent être satisfaits pour qu'un élément puisse être classé comme extraordinaire. Une restructuration peut de toute évidence être distincte des activités ordinaires de l'entité. Cependant, au niveau de l'échelon central, des restructurations peuvent intervenir fréquemment. Qui plus est, une restructuration relève généralement du contrôle ou de l'influence d'une entité de l'échelon central. Ce n'est que dans des circonstances où une restructuration est imposée par un autre niveau d'autorité, par un régulateur externe ou une autre autorité extérieure qu'elle pourrait être classée comme ne relevant pas du contrôle ou de l'influence de l'entité de l'échelon central.

2.1.14 La présentation de la nature et du montant de chaque élément extraordinaire peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement élaborés ou encore dans les notes aux états financiers. Une entité peut également décider de ne présenter que le montant total des éléments extraordinaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les détails dans les notes aux états financiers.

Opérations administrées

2.1.15 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*

2.1.16 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états

financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.

2.1.17 Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.18 à 2.1.22 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui :

- (a) peuvent être contrôlés par une autorité publique ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme ; et
- (b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

2.1.18 Les entités du secteur public peuvent contrôler de la trésorerie ou administrer des entrées ou sorties de trésorerie pour le compte de l'État ou d'autres autorités ou entités du service public. Ainsi, un Département de la Taxation (ou une administration de recouvrement des impôts) peut être mis en place avec son propre compte bancaire et disposer d'un crédit budgétaire destiné à financer ses activités. Les activités de ce Département pourront inclure l'administration de certains aspects de la Loi de Finances et englober le recouvrement d'impôts pour le compte de l'État.

2.1.19 Un Département de la Taxation peut utiliser la trésorerie qui lui a été attribuée et déposée sur un compte bancaire qu'elle contrôle pour réaliser ses objectifs opérationnels selon son mandat, et il peut interdire à des tiers d'utiliser cette trésorerie ou d'en obtenir des avantages. Dans ces cas, le Département contrôle la trésorerie attribuée pour sa propre utilisation. Toutefois, la trésorerie que le Département encaisse pour le compte de l'État par ses activités de recouvrement d'impôts est généralement déposée sur un fonds de fiducie spécifié de l'État, ou transféré sur un compte bancaire de l'État administré par le Trésor ou par une administration similaire. Dans de telles circonstances, la trésorerie encaissée ne peut être utilisée pour la

réalisation des objectifs du Département de la Taxation, ni autrement utilisée à la discrétion de la direction de ce département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département de la taxation, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département pour utilisation. Toutefois, c'est la décision de l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département de la taxation, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

- 2.1.20 Des circonstances similaires peuvent survenir lorsque les pouvoirs publics, au niveau d'un État ou au niveau local, par exemple, encaissent de la trésorerie pour le compte d'un autre pouvoir public (comme un gouvernement fédéral). Dans ces cas, ce pouvoir public intervient en tant que mandataire de tiers pour le recouvrement de trésorerie. La trésorerie qui résulte de la gestion d'opérations en tant que mandataire de tiers n'est généralement pas déposée dans un compte bancaire de l'administration chargée du recouvrement et ne fait dès lors pas partie des entrées, des sorties ou des soldes de trésorerie de l'entité présentant les états financiers.

Flux de trésorerie « de transit »

- 2.1.21 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une autorité publique ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité :
- (a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties ;
 - (b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité ; et
 - (c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a)(i) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que

l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

2.1.22 Conformément aux objectifs d'un État et à la législation ou toute autre réglementation, les montants attribués à une entité publique (un ministère, un organisme public ou assimilé) peuvent inclure des montants à transférer à des tiers relativement, par exemple, à des prestations d'assurance-chômage, à des pensions de vieillesse ou à des rentes d'invalidité, à des prestations familiales ainsi que d'autres versements de prestations de sécurité sociale. Dans certains cas, ces montants transiteront par un compte bancaire contrôlé par l'entité. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilisera la trésorerie attribuée en vue du transfert en tant qu'entrée de trésorerie pendant la période de reporting, les montants transférés pendant la période de reporting en tant que sorties de trésorerie, et tout montant détenu à la fin de la période de reporting en vue d'un transfert ultérieur comme faisant partie du solde de trésorerie à la clôture.

Présentation des principales catégories de flux de trésorerie

2.1.23 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes de ces états :*

- (a) *une analyse du total des sorties de trésorerie et des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié ; et*
- (b) *les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.*

2.1.24 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.23(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions des paragraphes 1.3.12 et 1.3.24 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au paragraphe 2.1.23(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.

2.1.25 Les sorties de trésorerie et les paiements effectués par des tiers peuvent être également subdivisés de manière à améliorer la comptabilisation en identifiant les raisons principales pour lesquelles ces paiements sont réalisés. Ils peuvent également être subdivisés afin de souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents

pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.

- 2.1.26 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature :

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Rémunérations et salaires	(X)	(X)
Frais de transport	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.27 La deuxième méthode, appelée méthode de classification par fonction, classe les sorties de trésorerie d'après le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été effectuées. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs, bien que l'affectation des sorties de trésorerie aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des sorties de trésorerie selon la méthode de classification par fonction :

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Services de santé	(X)	(X)
Services de formation	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.

- 2.1.29 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de

trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.

2.1.30 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant de l'assistance externe, des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :

- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;
- (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;
- (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe) ;
- (d) les raisons pour lesquelles les prêts et subventions au titre d'assistance externe ont été accordés, le nom des fournisseurs et les montants qu'ils ont versés ;
- (e) entrées de trésorerie provenant d'autres subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source et par finalité) ;
- (f) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes ; et
- (g) entrées de trésorerie provenant de dons et de donations.

Information relative aux parties liées

2.1.31 *Une entité est encouragée à publier dans les notes aux états financiers les informations requises par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées.*

2.1.32 IPSAS 20, de la série des normes IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, définit les parties liées ainsi que d'autres termes pertinents, impose de fournir des informations relatives aux relations de parties liées lorsqu'un contrôle existe et impose de fournir certaines informations relatives à des opérations de parties liées, y compris des informations relatives à la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants.

Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets

- 2.1.33 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers :*
- (a) *des informations relatives aux actifs et aux passifs de l'entité ; et*
 - (b) *une comparaison avec les budgets, si l'entité ne rend pas publics ses budgets approuvés*
- 2.1.34 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et mettent ces ressources en œuvre pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils empruntent également des montants destinés à financer leurs activités, encourent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenser de la trésorerie à l'avenir pour l'acquisition d'immobilisations. Les actifs et passifs qui ne sont pas de la trésorerie ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Toutefois, les États tiennent à jour des écritures de leurs dettes, autres passifs, et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie, en assurent le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives à des actifs et des passifs et aux coûts de programmes et activités particuliers améliorera la reddition de comptes ; elle est encouragée par la présente Norme.
- 2.1.35 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les actifs et les passifs par type, par exemple en classant :
- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles ; et
 - (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.37 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et immédiatement comprises. Les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, et notamment IPSAS 13 *Contrats de location*, IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* et IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations additionnelles à propos de leurs actifs et de leurs passifs.

Comparaison avec les budgets

- 2.1.36 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent

éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictions pays, cette disposition figure dans la législation. Les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés doivent se conformer aux dispositions des paragraphes 1.9.1 à 1.9.48 de la première partie de cette Norme. Cette Norme encourage les autres entités (à savoir les entités ne rendant pas publics leurs budgets approuvés) à intégrer dans leurs états financiers la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants budgétés pour la période de reporting, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon la même méthode comptable. Pour ces autres entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget, et notamment :

- (a) la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité ; et
- (b) La présentation d'informations attestant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.

2.1.37 *Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à inclure dans leurs états financiers un renvoi vers les rapports comportant des informations relatives à la fourniture des services.*

2.1.38 *Les entités adoptant des budgets périodiques pluriannuels sont encouragées à fournir des notes plus détaillées concernant la relation entre les montants réels et les montants budgétés pendant la période budgétaire.*

2.1.39 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la fourniture des réalisations en matière de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. Les entités qui intègrent dans leur états financier une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à y inclure un renvoi à ces documents, notamment en particulier pour établir un lien, d'une part, entre les données relatives aux montants réels et aux montants budgétés et, d'autre part, entre les données budgétaires non financières et les réalisations en matière de fournitures des services.

2.1.40 Comme indiqué au paragraphe 1.9.32 de la présente Norme, les entités peuvent adopter des approches différentes pour déterminer le budget annuel dans le cadre du budget périodique pluriannuel. Lorsque des budgets

périodiques pluriannuels sont adoptés, les entités sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur des sujets tels que la relation entre le budget périodique pluriannuel et les budgets annuels le composant et les montants réels pendant la période budgétaire.

États financiers consolidés

- 2.1.41 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers :*
- (a) *la proportion de la part d'intérêt dans les entités contrôlées et, lorsque cette part d'intérêt prend la forme d'actions, la proportion des droits de vote détenus (uniquement lorsqu'elle est différente de la proportion de la part d'intérêt) ;*
 - (b) *selon les cas :*
 - (i) *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 ; et*
 - (ii) *le nom de toute entité dans laquelle une part d'intérêt supérieure à 50 % est détenue, mais qui n'est pas une entité contrôlée, accompagné d'une explication des raisons pour lesquelles le contrôle n'existe pas ; et*
 - (c) *dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.*
- 2.1.42 *Une entité contrôlante qui ne présente pas un état des entrées et des sorties de trésorerie consolidé est encouragée à indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés, ainsi que les bases sur lesquelles les entités contrôlées ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Elle est également encouragée à présenter le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante qui présente des états financiers consolidés.*
- 2.1.43 Le paragraphe 1.6.20(b) de la première partie de la présente Norme impose d'indiquer les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée. Les paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 de la première partie de la Norme disposent également qu'une entité contrôlée qui est elle-même une entité entièrement détenue ou une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doivent pas présenter d'états financiers consolidés. Lorsque c'est le cas, la présentation des informations du paragraphe 02.01.42 ci-dessus est encouragée.

Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

- 2.1.44 *Une entité est encouragée à indiquer et présenter séparément l'ensemble des flux de trésorerie découlant d'acquisitions et de sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles.*
- 2.1.45 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants :*
- (a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs) ;*
 - (b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie ; et*
 - (c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie.*
- 2.1.46 La présentation séparée, sous des rubriques spécifiques, des effets sur les flux de trésorerie des acquisitions et cessions d'entités contrôlées et autres activités, ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou sortis permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Pour permettre aux utilisateurs d'identifier les effets des acquisitions et des cessions, les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne devraient pas être déduits de ces acquisitions.
- 2.1.47 Le montant total de trésorerie versée ou reçue lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie après déduction du montant de trésorerie acquise ou sortie.
- 2.1.48 Le paragraphe 2.1.33 recommande de présenter des actifs et passifs de l'entité. Les actifs et passifs autres que la trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie peuvent également être présentés séparément, ventilés par grandes catégories. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.37 de la partie 1 de la présente Norme, où cette information est présentée, les actifs et les passifs doivent être identifiés clairement, et la base de leur comptabilisation et de leur évaluation, expliquée.

Coentités

- 2.1.49 *Une entité est encouragée à indiquer les informations relatives aux coentités qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des entrées et sorties de trésorerie de l'entité pendant la période et les soldes de trésorerie à la date de reporting.*
- 2.1.50 De nombreuses entités du secteur public créent des coentités en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités s'étend d'entreprises

commerciales jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités d'une coentité sont définies dans un contrat ou un autre accord irrévocable ; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coparticipant et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coparticipants. Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse présentent généralement :

- (a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans une coentité et dans les activités courantes d'une coentité ; et
- (b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue de la coentité.

Les informations à fournir à propos des coentités peuvent inclure la liste et la description des participations dans les coentités significatives. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 Information financière relative aux participations dans des coentités, de la série des IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, fournit des commentaires sur les différentes formes et structures que peuvent prendre les coentités et sur les éventuelles informations supplémentaires à fournir.

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

- 2.1.51 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation des états financiers en monnaie locale sans retraitement est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant la même période comptable, est trompeuse.
- 2.1.52 La présente Norme n'identifie pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon les recommandations de la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :
 - (a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;
 - (b) la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
 - (c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte ;

- (d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
- (e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

Le retraitement des états financiers

2.1.53 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à :*

- (a) *retraiter son état des entrées et des sorties de trésorerie et ses autres états financiers dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting .*
- (b) *retraiter les informations comparatives pour l'exercice précédent et toute information relative aux exercices antérieurs dans l'unité de mesure qui est en vigueur à la date de reporting ; et*
- (c) *utiliser un indice général des prix qui reflète les changements du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.*

2.1.54 *L'entité est encouragée à présenter les informations suivantes :*

- (a) *mention du retraitement de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des données comparatives des exercices antérieurs pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation ; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting ; et*
- (b) *la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de reporting et l'évolution de cet indice au cours de la période de reporting en cours et de la période précédente.*

2.1.55 Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs politiques, économiques et sociaux. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs économiques généraux peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

2.1.56 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 02.01.53 et 02.01.54 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.

- 2.1.57 Tous les postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie seront libellés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting. Aussi, tous les montants, y compris les paiements effectués par des tiers présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, seront retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des entrées et des sorties.
- 2.1.58 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

- 2.1.59 Pour que des comparaisons avec des exercices antérieurs aient un sens, l'information comparative pour la période de reporting antérieure sera retraitée en appliquant un indice général des prix de manière à présenter les états financiers comparatifs dans l'unité de mesure qui était en vigueur à la fin de la période de reporting. L'information qui est fournie pour les périodes antérieures est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting.

États financiers consolidés

- 2.1.60 Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Si l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les autres états financiers doivent être préparés selon une base cohérente, les états financiers de ces entités contrôlées seront retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture.
- 2.1.61 Si des états financiers ayant des dates de reporting différentes sont consolidés, tous les éléments monétaires et non monétaires doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

- 2.1.62 Le retraitement des états financiers selon l'approche encouragée par la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

- 2.1.63 Les informations à fournir recommandées par la présente Norme visent à décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

Assistance reçue d'organisations non gouvernementales (ONG)

- 2.1.64 *Lorsque c'est possible, une entité est encouragée à fournir l'information sur l'assistance reçue d'organisations non gouvernementales(ONG) prescrite dans les paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 de la Partie 1 de la présente Norme ainsi que les informations facultatives identifiées dans les paragraphes 2.1.66 à 2.1.93 ci-dessous.*
- 2.1.65 Les entités présentant les états financiers n'ont pas l'obligation de fournir les informations identifiées aux paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 sur l'assistance reçue d'organisations non gouvernementales(ONG). En effet, le coût de la collecte et de la compilation de l'information nécessaire au respect de ces dispositions pourrait être supérieur aux avantages qu'elle procure. Cependant, l'information sur l'assistance reçue d'organisations non gouvernementales(ONG) prescrite dans les paragraphes 1.10.1 à 1.10.27 ainsi que les informations facultatives identifiées dans les paragraphes 2.1.66 à 2.1.93 ci-dessous, peuvent fournir des éléments d'appréciation supplémentaires sur le degré de dépendance de l'entité présentant les états financiers par rapport à ces organisations pour le soutien de son activité. Par conséquent, l'entité présentant les états financiers est encouragée à fournir l'information identifiée dans la présente Norme sur l'assistance reçue d'organisations non gouvernementales(ONG), lorsque c'est possible.

Bénéficiaires de l'assistance externe

- 2.1.66 *Une entité est encouragée à présenter les informations suivantes par catégorie significative dans les notes aux états financiers :*
- (a) *La finalité de l'assistance externe reçue pendant la période comptable, en distinguant le montant des emprunts et des subventions ; et*
 - (b) *La finalité des paiements effectués au titre de l'assistance externe au cours de la période comptable.*
- 2.1.67 Une entité peut recevoir de l'assistance externe à différents titres, dont :
- (a) L'aide au développement économique ou à la poursuite d'objectifs de protection sociale, souvent appelée de l'aide au développement ;
 - (b) Les secours d'urgence, souvent appelée l'aide d'urgence ;
 - (c) Le soutien de la balance des paiements ou la défense de la monnaie souvent appelé l'aide à la balance des paiements ;

- (d) L'assistance dans les domaines militaires et de la défense, souvent appelée l'aide militaire ; et
 - (e) L'assistance avec les activités commerciales, dont les crédits à l'exportation ou les prêts proposés par les banques d'import-export, ou d'autres organismes dépendant de l'État, souvent appelée financement du commerce international.
- 2.1.68 Selon les dispositions énoncées dans la Partie 1 de la présente Norme, une information doit être fournie sur le montant total de l'assistance externe reçue au cours de la période comptable en distinguant les montants reçus au titre d'emprunts d'une part et de subventions d'autre part. La communication d'une information sur les catégories significatives d'assistance externe reçue sous forme d'emprunts ou de subventions permettra aux utilisateurs de déterminer la finalité de l'assistance fournie pendant la période, les montants concernés, et l'existence d'une obligation éventuelle de l'entité de rembourser l'assistance fournie à une date ultérieure.
- 2.1.69 Une information sur les paiements de la période classés par finalité d'utilisation de l'assistance externe facilitera la reddition des comptes.
- 2.1.70 *Une entité est encouragée à identifier chaque fournisseur d'assistance externe pour la période dans les notes aux états financiers ainsi que le montant de l'assistance fournie, à l'exclusion des montants non utilisés, en distinguant les montants mis à sa disposition sous forme de prêts et de subventions libellés dans la monnaie d'origine.*
- 2.1.71 Une information sur chaque fournisseur d'assistance externe avec le montant fourni sous forme de prêts et de subventions indiquera le degré de diversification des sources d'assistance. Cette information aidera le lecteur des états financiers à déterminer si, par exemple, l'entité est dépendante de certaines agences pour l'assistance, le degré de dépendance et la monnaie dans laquelle l'assistance est libellée, et si l'assistance prend la forme d'une subvention ou d'un prêt qui est à rembourser à l'avenir. L'information que l'entité est encouragée à produire aux termes de ce paragraphe exclut les montants non utilisés pendant la période. Le paragraphe 2.1.72 recommande dans certaines circonstances la présentation d'informations sur les montants d'assistance externe non utilisés.
- 2.1.72 *Pour ce qui est de l'assistance externe non utilisée à la clôture, laquelle est présentée conformément au paragraphe 1.10.18 de la Partie 1 de la présente Norme, une entité est encouragée à fournir les informations suivantes dans les notes aux états financiers :*
- (a) *L'identité de chaque fournisseur d'assistance au titre de prêts et de subventions ainsi que les montants fournis ;*
 - (b) *La finalité de l'assistance non utilisée au titre de prêts et de subventions ;*

- (c) *La monnaie dans laquelle l'assistance non utilisée est disponible ou sera mise à disposition ; et*
- (d) *La variation du montant de l'assistance non utilisée au titre de prêts et de subventions pour la période.*

- 2.1.73 Selon les dispositions du paragraphe 1.10.18 de la Partie 1 de la présente Norme, une information doit être fournie dans certaines circonstances sur le solde de l'assistance externe non utilisé. Grace aux informations recommandées dans le paragraphe 2.1.72 le lecteur des états financiers pourra déterminer quel usage pourra être fait de l'assistance non utilisée à l'avenir, la monnaie dans laquelle l'assistance est ou sera disponible, et si le montant non utilisé sous forme de prêts ou de subventions est en augmentation ou en diminution pendant la période.
- 2.1.74 Selon ce qui est approprié pour l'entité présentant les états financiers, il pourrait être utile de fournir une information telle que le solde non utilisé des prêts et des subventions à l'ouverture, le montant des nouveaux prêts ou subventions approuvés ou mis à disposition pendant la période, le montant total des tirages ou des utilisations des prêts et des subventions pendant la période, le montant total des prêts et des subventions annulé ou arrivé à expiration pendant la période et le solde non utilisé des prêts et des subventions à la clôture. Ces informations aideront les utilisateurs à identifier non seulement le montant total mais également la composition de la variation des soldes non utilisés.
- 2.1.75 Lorsqu'une information est fournie sur la variation du montant de l'assistance non utilisée dans la monnaie de présentation de l'entité, l'assistance externe libellée dans une monnaie étrangère sera convertie dans la monnaie de présentation de l'entité au taux de change en vigueur à la date d'opération, conformément aux dispositions de la Partie 1 de la présente Norme.
- 2.1.76 *Une entité est encouragée à fournir une information dans les notes aux états financiers sur les termes et conditions des accords d'assistance externe qui conditionnent ou affectent l'accès à l'assistance externe ou constituent des restrictions sur son utilisation.*
- 2.1.77 Certains accords d'assistance externe définissent précisément la finalité de l'utilisation de l'assistance externe, imposent des restrictions sur son utilisation, ou restreignent les sources d'approvisionnement des biens et services. Les termes et conditions de cette nature peuvent stipuler que les fonds sont destinés à l'achat de certains éléments spécifiques nécessaires à la construction d'installations spécifiques situées dans un endroit spécifique, et que les biens et services achetés dans le cadre de l'accord d'assistance externe doivent provenir d'un pays ou de pays déterminés.
- 2.1.78 Dans certains cas l'assistance externe se déclenche selon un calendrier déterminé ou est déclenchée par l'entité qui doit :

- (a) Entreprendre les mesures stipulées dans l'accord d'assistance externe, comme, par exemple, mettre en œuvre des changements de politique; ou
 - (b) Atteindre des objectifs continus de performance, comme des objectifs de déficit budgétaire ou d'autres grands objectifs économiques, ou créer une agence de recouvrement ou de gestion des avoirs pour le secteur financier.
- 2.1.79 Les informations sur les termes et conditions déterminant ou affectant l'accès à l'assistance externe mettront en évidence les éventuelles contraintes de calendrier ainsi que les actions de l'entité et l'atteinte des objectifs de performance qui conditionnent l'accès à l'assistance externe.
- 2.1.80 *Une entité est encouragée à fournir une information dans les notes aux états financiers sur:*
- (a) *L'encours de tout emprunt au titre de l'assistance externe dont le paiement du principal et/ou des intérêts est garanti par un tiers, les termes et conditions relatifs à ces emprunts, et les termes et conditions additionnels relatifs à la garantie ; et*
 - (b) *L'encours des emprunts ou des subventions au titre de l'assistance externe et les termes et conditions dont l'exécution est garantie par un tiers, ainsi que les termes et conditions additionnels relatifs à la garantie.*
- 2.1.81 L'encours des emprunts d'une entité en capital et intérêts peut être garanti dans sa totalité ou à hauteur d'un montant défini. Les termes et conditions de l'emprunt peuvent comporter l'obligation pour le bénéficiaire de mener certaines actions, ou d'obtenir des résultats convenus comme l'établissement des tarifs selon une formule convenue dont l'exécution est garantie par des tiers. Les subventions au titre de l'assistance externe peuvent également être soumises à des termes et conditions similaires dont l'exécution est garantie par des tiers.
- 2.1.82 Une information sur le montant des emprunts et des subventions au titre de l'assistance externe garanti par des tiers indiquera le niveau de soutien apporté par un tiers pour permettre à l'entité de bénéficier des avantages de l'accord d'assistance externe. Une information sur les termes et conditions applicables aux emprunts et aux subventions au titre de l'assistance externe qui font l'objet d'une garantie, et sur les termes et conditions supplémentaires additionnels qu'entraîne la mise en place de la garantie, indiqueront les obligations additionnelles de performance ou conditions supplémentaires en résultant.
- 2.1.83 *Une entité est encouragée à fournir une information dans les notes aux états financiers sur les autres termes et conditions significatifs relatifs aux emprunts, subventions ou garanties au titre de l'assistance externe*

qui n'ont pas été respectés en indiquant les conséquences de leur non-respect.

- 2.1.84 Selon le paragraphe 1.10.25 de la Partie 1 de la présente Norme, une entité doit fournir une information sur le non-respect des termes et conditions significatifs, dans la mesure où leur non-respect a pour conséquence l'annulation ou le remboursement de l'assistance reçue. Les accords d'assistance externe comportent parfois d'autres termes et conditions significatifs ainsi que ceux qui relèvent de la procédure. Le non-respect de ces autres termes et conditions significatifs peut avoir pour conséquence une réduction du montant des fonds disponibles à l'avenir ou une modification du calendrier de leur mise à disposition jusqu'à ce que la défaillance soit corrigée. Une autre conséquence possible est une hausse du taux d'intérêt pratiqué sur le prêt.
- 2.1.85 L'identification de ces autres termes et conditions significatifs non respectés fait généralement appel au jugement professionnel. Ce jugement s'exerce dans le contexte de la situation particulière de l'entité et par référence aux caractéristiques qualitatives des états financiers. Ces termes et conditions sont notamment ceux dont le non-respect risque d'affecter le montant ou le calendrier de mise à disposition des fonds disponibles pour soutenir l'activité opérationnelle future de l'entité.
- 2.1.86 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers un récapitulatif indiquant les termes et conditions de remboursement de l'encours de la dette au titre de l'assistance externe. Lorsque l'entité fournit une information sur les paiements futurs du service de la dette libellés en monnaie étrangère, elle est encouragée à les convertir dans sa monnaie de présentation au taux de change en vigueur à la clôture.*
- 2.1.87 Les accords de refinancement de la dette conclus dans le cadre de l'assistance externe stipuleront les termes et conditions relatifs à des questions comme la période de grâce, le taux d'intérêt, les paiements actuels et futurs du service de la dette, la durée résiduelle de l'emprunt, la monnaie dans laquelle s'effectueront les paiements du service de la dette, les modalités du remboursement du principal (lorsque le remboursement du principal est différé jusqu'à l'échéance de l'emprunt ou jusqu'à une autre date future), ainsi que les autres termes significatifs de remboursement.
- 2.1.88 Le service de la dette peut représenter un décaissement important pour l'entité et aura une incidence sur la trésorerie disponible pour le financement des opérations courantes et autres. Une information sur les termes et conditions de remboursement de l'encours de la dette au titre de l'assistance externe permettra aux lecteurs des états financiers de déterminer la date de départ des paiements du service de la dette (du principal et des intérêts ou des commissions de gestion) ainsi que le montant à payer au titre du principal, des intérêts et des commissions de gestion.

- 2.1.89 Afin de fournir l'information sur les termes et conditions de remboursement, il sera peut-être nécessaire de procéder à une estimation, par exemple, du taux d'intérêt applicable à la dette à taux variable. Le taux d'intérêt estimé sera généralement déterminé par référence aux taux pratiqués à la date de clôture. Conformément aux dispositions des paragraphes 1.3.30 à 1.3.37 de la Partie 1 de la présente Norme, lorsqu'une entité décide de fournir des informations qui font appel à des estimations, les méthodes comptables choisies et appliquées lors de l'élaboration de ces estimations seront explicitées, le cas échéant, afin de faciliter la bonne compréhension des états financiers.
- 2.1.90 *Une entité est encouragée à fournir une information distincte dans les notes aux états financiers sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et de services.*
- 2.1.91 Dans le cadre d'accords d'assistance externe une entité peut disposer de ressources significatives sous forme de biens et services. C'est le cas notamment, quand des biens neufs ou usagés comme des véhicules, ordinateurs et équipements divers sont cédés à l'entité dans le cadre d'un accord d'assistance externe. C'est également le cas lorsqu'une aide alimentaire est fournie à un État pour redistribution à ces citoyens dans le cadre d'un accord d'assistance externe. Certains bénéficiaires recevront de l'assistance externe essentiellement sous forme de biens et services.
- 2.1.92 Une information sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et services aidera les lecteurs des états financiers à mieux appréhender l'ampleur de l'assistance externe reçue pendant la période. Cependant, pour certains bénéficiaires, la détermination de la valeur des biens et services peut s'avérer difficile, onéreuse et consommatrice de temps. C'est notamment le cas lorsqu'il est impossible de déterminer un prix sur le marché intérieur pour ces biens et services, ou lorsque ces biens et services ne sont pas négociés activement sur les marchés internationaux ou encore lorsqu'ils revêtent un caractère unique, ce qui se produit souvent dans le cas de l'aide d'urgence.
- 2.1.93 La présente Norme ne précise pas la base d'évaluation applicable aux biens et services. Par conséquent, les actifs corporels peuvent être évalués à leur coût historique amorti à la date de la cession au bénéficiaire et les aliments au prix payé par l'agence d'assistance externe. Leur valeur peut également être estimée par la direction, le cédant, le bénéficiaire ou un tiers. Lorsqu'une information est fournie sur la valeur des biens et services reçus au titre de l'assistance externe, la base d'évaluation retenue doit être indiquée conformément aux dispositions du paragraphe 1.10.21 de la Partie 1 de la présente Norme. Lorsqu'une évaluation est qualifiée de juste valeur elle doit être conforme à la définition de la juste valeur — à savoir, le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

2.2 États et autres entités du secteur public ayant l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

- 2.2.1 *Une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice est encouragée à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie.*
- 2.2.2 IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie fournit des commentaires sur la classification des flux de trésorerie en flux opérationnels, de financement et d'investissement, et inclut des dispositions relatives à la préparation d'un tableau de flux de trésorerie qui présente ces catégories séparément. Une synthèse des aspects essentiels de IPSAS 2 et des commentaires sur leur application à l'information financière selon la présente Norme figure en annexe 3. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations additionnelles à celles requises par IPSAS 2. Les entités qui adoptent le format de IPSAS 2 pour la présentation de l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont encouragées à également présenter les informations complémentaires identifiées dans la deuxième partie de la présente Norme.

Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique

- 2.2.3 Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice selon les normes IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice, elle ne consolide pas les entités qu'elle contrôle à titre temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans un avenir proche. Un contrôle temporaire peut intervenir lorsque, par exemple, un État national entend transférer sa participation dans une entité contrôlée à une autorité locale.
- 2.2.4 La première partie de la présente Norme ne prévoit pas d'exclure de telles entités des états financiers consolidés préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Ceci s'explique par le fait que :
- (a) la trésorerie d'une entité qui n'est contrôlée qu'à titre temporaire peut être utilisée au profit de l'entité économique pendant la période de contrôle temporaire ; et
 - (b) les ajustements de consolidation potentiellement complexes qui peuvent être nécessaires selon la méthode de la comptabilité d'exercice ne surviendront pas selon la méthode de la comptabilité de caisse.
- 2.2.5 Pour que cette exemption de consolidation s'applique selon les IPSAS de comptabilité d'exercice, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de céder, ou de ne plus contrôler,

l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue de céder, 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.

- 2.2.6 Les entités qui se préparent à passer à la méthode de la comptabilité d'exercice devront avoir conscience de cette différence en exigences de consolidation entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, et déterminer si, pour les entités contrôlées incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, le contrôle est temporaire.

Annexe 2

Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme

La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.

Extraits des notes aux états financiers de l'entité ABC

Opérations administrées (paragraphe 2.1.15)

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (nom du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	Nature de l'opération	200X	200X-1
Trésorerie recouvrée pour le compte de l'État/la Couronne	Recouvrement de taxes	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	<u>X</u>	<u>X</u>
Trésorerie transférée vers les entités respectives		X	X
		(X)	(X)
		-	-

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.31)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20 «Information relative aux parties liées») de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le président-directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit :

Rémunération globale AX millions

Nombre de personnes AY personnes

Le comité de direction se compose du président directeur général de l'entité, du directeur financier, et de AZ responsables de division. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de gestionnaires déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit :

Rémunération globale AP millions
 Nombre de personnes AQ personnes

Extraits des notes aux états financiers de l'État X

Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a))

Immobilisations corporelles

L'État a entamé le processus d'identification et d'évaluation des principales catégories de ses immobilisations corporelles. Les actifs sont comptabilisés au coût historique ou à leur valeur. Les évaluations ont été effectuées par un évaluateur professionnel indépendant. Les bases d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'actifs sont les suivantes :

Immobilisations corporelles Coût
 Terrains Valeur actuelle
 Immeubles Coût ou valeur de marché

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Immobilisations de production	X	X
Terrains et constructions		
Immeubles urbains	X	X
Immeubles au coût	X	X
Immeubles évalués	X	X
	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X : Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a) suite)

Emprunts

Les emprunts de l'État sont énumérés ci-dessous :

	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)		
Solde à l'ouverture de la période annuelle	X	X
PRODUITS		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
Total emprunts	<u>X</u>	<u>X</u>
REMBOURSEMENTS		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Institution commerciale étrangère	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêt similaires	(X)	(X)
Total des remboursements	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Solde en fin de période annuelle	<u>X</u>	<u>X</u>

*(Extraits des notes aux états financiers de l'État X – suite)***Comparaison avec le budget lorsque l'entité ne rend pas public son budget (paragraphe 2.1.33 (b))**

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
<i>Impôts</i>			
Impôt sur le résultat	X	X	X
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Accords d'assistance</i>			
Organismes publics internationaux	X	X	-
Autres subventions et aides	<u>X</u>	<u>X</u>	-
	X	X	-
<i>Emprunts</i>			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
<i>Entrées de capital</i>			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
<i>Activités de transaction</i>			
Produits d'activités de transaction	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>			
	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
SORTIES DE TRÉSORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
	(X)	(X)	-
Investissements			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	(X)
Remboursements d'emprunts et d'intérêts			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	X
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X

Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ

Entités contrôlées (paragraphes 2.1.41, 2.1.44 et 2.1.45)

L'entité XYZ a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'autres entités afin d'obtenir des avantages de leurs activités. Ce sont des entités contrôlées. Toutes les entités contrôlées sont incluses dans les états financiers consolidés. (Le paragraphe 1.6.20(a) de la première partie de la présente Norme impose de présenter une liste des entités contrôlées significatives.)

Le contrôle d'entités publiques trouve son origine dans un texte législatif ou autre réglementation. Le contrôle d'entreprises publiques résulte de la réglementation et, dans le cas des entreprises C et D, d'une participation. L'entité XYZ détient le contrôle de l'entreprise E par l'effet d'une réglementation, alors que la majorité des capitaux propres de l'entreprise E a été cédée à des investisseurs privés.

Entreprise	Participation (%)	Pouvoir de vote (%)
Entreprise E	XX	XX

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Noms des entreprises acquises	Quote-part des actions acquises %	Prix d'acquisition (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix d'acquisition en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	soldes de trésorerie acquis (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise C	XX	X	X	X
Entreprise D	XX	X	X	X
		X	X	X

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Nom de l'entreprise cédée	Proportion d'actions cédées %	Prix de cession (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix de cession en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	Solde de trésorerie sorti (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise F	XX	X	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ – suite)

Coentités significatives (paragraphe 02.01.49)

Nom de la coentité	Activité principale	Intérêt dans la production	
		200X %	200X-1 %
Conseil régional de l'eau	Distribution d'eau	XX	XX
Conseil régional de l'électricité	Fourniture de services généraux à la population	XX	XX

Extrait des notes aux états financiers de l'État B :

Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la période clôturée le 31 décembre 200X (paragraphe 2.1.38)

	Budget biennal initial Année	Objectif budgétaire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objectif budgétaire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
<i>(en milliers d'unités monétaires)</i>									
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'assistance	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits d'emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie									
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Éducation	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie									
FLUX DE TRÉSORERIE NET									
	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Il n'est pas nécessaire d'indiquer cette colonne. Toutefois, il est possible d'inclure une comparaison entre le budget réel et le budget initial ou final, clairement identifié, suivant le cas.

Extraits des notes aux états financiers de l'État C

Assistance reçue d'organisations non gouvernementales (ONG) (*Paragraphe 2.1.64*)

L'assistance reçue des ONG est incluse sous la rubrique « Autres subventions et aides » dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. Le montant de l'assistance reçue des ONG pendant la période exprimé dans la monnaie de présentation s'élève à :

	200X		200X-1	
	Entrées de trésorerie	Paiements par des tiers	Entrées de trésorerie	Paiements par des tiers
Subventions	X	X	X	-
Emprunts	-	-	-	-
Total	X	X	X	-

La finalité de l'assistance reçue des ONG est stipulée dans les accords d'assistance comme suit:

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autre		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
	ONG 1	X	X	-	-	-	X	X
ONG 2	-	-	X	-	-	-	X	-
ONG 3	X	X	X	-	-	-	X	X
Total	X	X	X	-	-	X	X	X
USD	X	X	X	X	-	X	X	X
Euros	X	X	X	-	-	-	X	X
Yen	-	-	X	X	-	-	X	X

L'assistance externe libellée en monnaie étrangère se répartit comme suit:

- ONG 1 – Dollars US d'un montant d'YYY et (autre monnaie à préciser) d'un montant X
- ONG 2 – Euros d'un montant d'YYY
- ONG 3 – JPY d'un montant d'YYY

L'assistance a été utilisée dans sa totalité conformément aux finalités stipulées.

Alors que les ONG 1, 2 et 3 ont déclaré leur intention de continuer à fournir de l'aide d'urgence à mesure que les besoins se feront sentir et dans la limite de leurs ressources, l'ampleur de l'assistance n'est pas contractuellement définie. Son montant sera déterminé en fonction d'une évaluation des besoins et de la capacité de chaque ONG à continuer à fournir une aide.

En 200X, l'ONG 1 a fourni des équipes et du matériel médicaux pour secourir les victimes d'un tremblement de terre dans la région ZZZ. L'ONG 2 a également fourni des abris temporaires, vivres et vêtements. La valeur des biens et services fournis est estimée à XX unités de monnaie locale. La valeur de l'aide d'urgence spécialisée fournie a été déterminée par référence à son coût estimé par les ONG concernées.

Il n'y a pas eu de cas de non-respect des termes et conditions entraînant l'annulation de subventions d'assistance. Il n'y a pas eu d'assistance non utilisée en 200X ou 200X-1.

Extraits des notes aux états financiers de l'État C

Catégories d'assistance externe (Paragraphes 2.1.66 et 2.1.70)

Une assistance externe a été apportée pendant la période par des agences multilatérales et bilatérales d'assistance externe dans le cadre d'accords stipulant la finalité de l'assistance comme suit

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autre		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Emprunts	X	X	-	-	X	-	X	X
Subventions	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	X	X	X	X	X	-	X	X
Montant utilisé	X	X	X	X	X	-	X	X

	Agence 1		Agence 2		Agence 3		Agence 4	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Emprunts	X	X	-	-	-	X	X	X
Subventions	X	-	X	-	-	-	X	-
Total	X	X	X	-	-	-	X	X
Devise : USD	X	X	-	-	-	-	-	-
Euros	-	-	X	X	-	-	-	-
Yen	-	-	-	-	X	X	-	-
Autre	-	-	-	-	-	-	X	X

Assistance externe non utilisée (Paragraphe 2.1.72)

Les montants non utilisés d'emprunts et de subventions d'assistance externe représentent la part non utilisée des montants stipulés dans des contrats avec des agences d'assistance externe. L'utilisation de ces montants disponibles à la clôture est soumise à des termes et conditions qui ont été respectés et il est prévu qu'ils continueront à être respectés à l'avenir. L'annulation ou expiration des emprunts au titre de l'assistance externe provient d'une surestimation des coûts des projets de développement. Les variations du montant non utilisé de l'assistance externe sous forme d'emprunts et de subventions sont exprimées dans la monnaie de présentation de l'entité.

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autres		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
<i>Solde à l'ouverture</i>								
Emprunts	X	X	-	-	X	X	X	X
Subventions	X	X	-	X	-	-	X	X
<i>Approuvés pendant le période</i>								
Emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X
Subventions	X	X			X		X	X
<i>Total disponible</i>								
Emprunts utilisés	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)	(X)	-
Subventions utilisées	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)
Emprunts annulés/expirés	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Subventions annulées/expirées	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>Différences de change</i>								
	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Solde à la clôture</i>								
Emprunts	X	X	-	-	X	X	X	X
Subventions	X	X	-	-	X	X	X	X

Solde à la clôture ventilé par monnaie détenue	Aide au développement		Aide d'urgence		Autres		Total
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	
US D	X	X	-	X	X	X	X
Euro	X	X	-	X	X	X	X
JPY	X	X	-	-	X	X	X
Autres	X	X	-	-	-	X	-
Par monnaie de présentation							
<i>Emprunts</i>							
Agence 1	X	X	-	-	X	X	X
Agence 4	X	X	-	-	X	X	X
<i>Subventions</i>							
Agence 2	X	X	-	X	X	X	X
Agence 4	X	X	-	X	X	X	X
Total	X	X	-	X	X	X	X

Termes et conditions significatifs (*Paragraphe 2.1.76*)*Restrictions d'ordre général*

Le solde des engagements et des montants non utilisés au titre de l'assistance externe est soumis à des conditions ou restrictions à l'utilisation, à savoir l'exécution des mesures convenues ou le maintien du niveau de performance économique et financière convenu.

L'État a préparé un plan de développement économique à l'appui de l'aide au développement. Ce plan comporte une stratégie de réduction de la pauvreté soutenue par la communauté des donateurs. L'État et les donateurs sont convenus des objectifs majeurs suivants dans le cadre de la stratégie de réduction de la pauvreté (à préciser par l'entité).

L'État et la communauté des donateurs sont convenus des méthodes de suivi des progrès accomplis dans la réalisation des objectifs fixés et se rencontreront chaque année pour faire un point d'avancement.

Les emprunts et subventions affectés à des projets spécifiques comportent des clauses de performance financière pour l'approvisionnement en électricité et en eau qui doit permettre de dégager des produits suffisants pour couvrir le coût des services fournis, assurer correctement la maintenance des installations et contribuer au programme de remplacement et de renouvellement des actifs

Restrictions d'approvisionnement

Dans certains cas, l'aide au développement est soumise à des restrictions en ce qui concerne la nature des biens et services achetés ou les pays dans lesquels ils peuvent être achetés. Tous les prêts et subventions accordés par les banques multilatérales de développement sont soumis à des restrictions dans la mesure où (a) il est interdit d'utiliser les fonds pour l'achat de matériel ou de services militaires, de produits de luxe et de biens nuisibles à l'environnement; et (b) l'achat de biens et services doit s'effectuer à leurs pays membres respectifs. L'assistance externe fournie par les agences bilatérales est soit sans restriction, soit limitée à des achats de biens et services provenant du pays d'origine du fournisseur d'assistance. Les « Prêts et subventions à objet précis » sont destinés à financer des projets spécifiques et, le cahier des charges convenu pour chaque projet en matière d'approvisionnement de biens et services est, par définition, restrictif.

Non-respect des autres termes et conditions significatifs (*Paragraphe 2.1.83*)

Les dépenses de l'État dans le secteur de l'éducation n'ont pas atteint le niveau visé essentiellement en raison des retards dans la construction provoqués par un séisme. Les dépenses sont inférieures d'X pour cent à l'objectif. Des mesures ont été entreprises pour corriger le sous-investissement dans le secteur de l'éducation et l'État et les donateurs concernés soutiennent les actions correctives prévues. L'État a respecté tous les règlements d'approvisionnement applicables aux emprunts et subventions d'assistance externe en cours.

Emprunts et subventions d'assistance externe garantis (*Paragraphe 2.1.80*)

L'État YYYY a garanti un financement à l'exportation en cours d'un montant d'XXX unités monétaires (200X-1: zéro). Le principal est remboursable sur 5 ans. Le taux d'intérêt applicable au solde dû est d'Y pourcent. Des paiements annuels du service composés exclusivement d'intérêts sont à effectuer. Il n'y a pas d'autres termes et conditions relatifs à la garantie. Il n'y a pas d'autres emprunts ou subventions au titre de l'assistance externe garantis par un tiers.

Les conditions et modalités de remboursement — Obligations du service de la dette (*Paragraphe 2.1.86*)

Les termes des emprunts au titre de l'aide au développement comprennent une période de grâce de 0 à 7 ans au maximum. Les taux d'intérêt comprennent à la fois des taux fixes et variables. Tous les emprunts au titre de l'assistance externe sont libellés en dollars US ou en euros. Les taux d'intérêt sur emprunts à taux fixe pour l'exercice clos le 200X, sont compris dans une fourchette entre X pourcent et Y pourcent, soit un taux moyen pondéré de Z pourcent. Pour l'exercice clos le 200X-1, ils sont compris dans une fourchette entre X pourcent et Y pourcent, soit un taux moyen pondéré de Z pourcent. Les taux d'intérêt sur emprunts à taux variable sont compris dans une fourchette entre LIBOR plus X pourcent et LIBOR plus Y pourcent, soit un taux moyen pondéré de Z pourcent à la clôture de l'exercice 200X et de Z pourcent à la clôture de l'exercice 200X-1.

Les autres emprunts au titre de l'assistance externe ne comportent pas de période de grâce et sont libellés dans différentes monnaies comprenant le dollar US, l'euro et le yen.

	<u>200X</u>			Total
	Encours de dette par période de grâce résiduelle exprimée en années			
Expirée	0-4	5-7		
Aide au développement	X	X	X	X
Autre	X			X
Autres	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

	<u>200X-1</u>			
	Encours de dette par période de grâce résiduelle exprimée en années			
	Expirée	0-4	5-7	Total
Aide au développement	X	X	X	X
Autre	X			X
Autres	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

Les emprunts au titre de l'aide au développement ont des périodes de remboursement comprises entre X et Y années consécutives à la période de grâce, avec une moyenne pondérée pour l'encours de dette de Z années, périodes de grâce comprises. Dans tous les cas, le service de la dette correspond au paiement d'un montant fixe composé du principal et des intérêts échus.

Les autres emprunts au titre de l'assistance externe ont des périodes de remboursement comprises entre X et Y années avec une moyenne pondérée de Z années. Le service de la dette correspond au paiement d'un montant fixe composé du principal et des intérêts échus.

	<u>200X</u>				
	Paiement du service de la dette intérêts compris				
	USD	Euro	JPY	Autres	Total
Aide au développement	X	X	X	X	X
Autres	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

	<u>200X-1</u>				
	Paiement du service de la dette intérêts compris				
	USD	Euro	JPY	Autres	Total
Aide au développement	X	X	X	X	X
Autres	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

Tous les paiements du service de la dette pour les exercices suivants correspondent à un montant fixe composé du principal et des intérêts échus. Les intérêts ou la composante commissions de gestion à payer sont calculés sur le solde en capital de chaque emprunt à la clôture de l'exercice en cours, et dans le cas des emprunts à taux variables, aux

taux d'intérêt en vigueur à cette date. Les paiements du service de la dette libellés en monnaie étrangère ont été convertis au taux de change en vigueur à la clôture.

200X + 1 et les X exercices suivants
Paieement du service de la dette intérêts
compris

	USD	Euro	JPY	Autres	Total
Aide au développement	X	X	X	X	X
Autres	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

Réception de biens et services (*Paragraphes 2.1.90 et 1.10.21*)

Pendant 200X, un violent séisme a frappé la région ZZZ endommageant gravement les biens de l'État et les biens privés, et causant des pertes de vie importantes. Les agences multilatérales et bilatérales de plusieurs nations ont apporté leur concours sous forme de personnel et de matériel afin d'aider à localiser et à secourir les victimes ensevelies sous les décombres. Par ailleurs, plusieurs équipes médicales spécialisées dans le traitement des traumatismes et le matériel médical adapté ont été acheminés vers la région en avion. Des abris temporaires et des vivres ont également été fournis. La valeur des biens et services fournis est estimée à XX unités de monnaie locale. La valeur de l'aide d'urgence apportée a été estimée par les agences multilatérales et bilatérales concernées parce que le prix des biens et services équivalents sur le marché local n'était pas disponible.

Une aide alimentaire de cinquante mille tonnes de riz a été reçue pendant l'exercice. L'aide a été évaluée à XX unités de monnaie locale, ce qui correspond au prix de gros du riz équivalent sur le marché de gros intérieur.

Les biens et services reçus durant l'exercice n'ont pas été comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie qui ne présente que les entrées de trésorerie (directes ou indirectes) ou les paiements effectués par l'État. Les biens et services reçus en nature font partie de l'aide d'urgence et figurent dans la présente note.

Annexe 3

Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

Le paragraphe 2.2.1 de la deuxième partie de la présente Norme encourage une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie. IPSAS 2 est appliquée par une entité qui présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.

La présente annexe synthétise les principaux aspects de IPSAS 2 et des commentaires relatifs à leur application à des fins d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, comme l'impose la présente Norme. Les entités qui ont l'intention de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions de IPSAS 2, dans la mesure où cela est approprié, doivent faire référence à cette norme.

Présentation selon le format requis par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

1. La norme IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* impose à une entité qui prépare et présente les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice de préparer un tableau des flux de trésorerie qui présente les flux de trésorerie pendant la période, ventilés en activités opérationnelle, d'investissement et de financement comme défini ci-après.

Définitions

2. Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Les activités opérationnelles sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Composantes des états financiers

3. Lors de la présentation d'un état des entrées et des sorties de trésorerie selon ce format, il peut être nécessaire de classer les flux de trésorerie résultant d'une opération unique de différentes manières. (Le terme tableau des flux de trésorerie est utilisé dans le reste de la présente annexe pour désigner un état des entrées et des sorties de trésorerie présenté selon le format qu'impose IPSAS 2.) Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et sur le capital, l'élément intérêts peut être classé

en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital peut être classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité.

4. Un tableau des flux de trésorerie comprendra des postes qui présentent les montants suivants :
 - (a) le total des entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles ;
 - (b) le total des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles ;
 - (c) les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles ;
 - (d) les flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement ;
 - (e) les flux de trésorerie nets provenant des activités de financement ;
 - (f) les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture ; et
 - (g) l'augmentation ou la diminution nette de trésorerie.

Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires seront également présentés dans le tableau lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter de façon fidèle les flux de trésorerie de l'entité.

5. Une entité présentera aussi, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes :
 - (a) les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, sauf si le paragraphe 1.3.13 de la première partie de la présente Norme permet de présenter l'information financière pour son montant net ;
 - (b) une subdivision des entrées totales de trésorerie provenant des opérations d'une manière appropriée aux opérations de l'entité ; et
 - (c) une analyse des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié.

La présentation séparée des sorties de trésorerie effectuées pour des acquisitions d'investissements et pour des intérêts et dividendes est également conforme aux dispositions de IPSAS 2.

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs

immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement) améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

7. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure selon laquelle les opérations de l'entité sont financées :

- (a) par voie d'impôts (directement et indirectement) ; et
- (b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

La présentation du montant des flux de trésorerie nets provenant d'activités opérationnelles contribue également à identifier dans quelle mesure les activités de l'entité génèrent une trésorerie qui peut être mise en œuvre pour rembourser ses emprunts, verser un dividende/une distribution à son détenteur, et consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelon central fournissent une indication de la mesure selon laquelle un État a financé ses activités courantes par voie de taxation et de prélèvement. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

8. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;
- (b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité ;
- (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés ;
- (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions ;

- (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres) ;
 - (f) sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services ;
 - (g) sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte ;
 - (h) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance du secteur public relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance ;
 - (i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le résultat (le cas échéant) dans le cadre des activités d'exploitation ;
 - (j) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction ;
 - (k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités interrompues ; et
 - (l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.
9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction, dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.
10. Dans certaines juridictions, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les affectations ou les autorisations budgétaires en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;
- (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (e) avances de trésorerie et prêts accordés à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière publique) ;
- (f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et prêts accordés par une institution financière publique) ;
- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et
- (h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est désigné en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

- (a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;
- (b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement ; et
- (d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

- 13. IPSAS 2 impose la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus et payés. IPSAS 2 impose également que lorsque des informations sont fournies, elles soient classées de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.
- 14. Les montants totaux d'intérêt et de dividendes payés et reçus pendant une période sont présentés dans le tableau des flux de trésorerie. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels par une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a pas consensus sur le classement de ces flux de trésorerie associés aux intérêts et dividendes reçus et versés pour d'autres entités. Les intérêts et dividendes payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels. A contrario, les intérêts et les dividendes versés et reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

Présentation des principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie

- 15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :
 - (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe) ;

- (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source) ; et
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.
16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première partie de la présente Norme.

Annexe 4**Caractéristiques qualitatives des états financiers**

Le paragraphe 1.3.32 de la première partie de la présente Norme impose que les états financiers présentent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Elles s'appliquent aux états financiers, indépendamment de la méthode comptable utilisée pour préparer les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité

L'information est intelligible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. A cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

Pertinence

Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.

Importance relative

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle

de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Image fidèle

Pour qu'une information présente une image fidèle des opérations et d'autres événements, il y a lieu de la présenter conformément à la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement à leur forme juridique.

Prééminence de la substance sur la forme

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

Neutralité

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

Prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Exhaustivité

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à :

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Célérité

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût / avantage

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

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

1. 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. Les deux éléments composant la définition du contrôle dans la présente Norme doivent notamment en particulier être pris en compte. 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).
2. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. A 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. A 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

3. 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.
4. 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.

5. 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.
6. 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.
7. 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

8. 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 d'une entité du secteur public ne comprennent que les ressources (de trésorerie, y compris les équivalents de trésorerie) qu'elle contrôle et dont elle peut obtenir des avantages, le sens de « 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

9. 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 10 et 11 ci-après proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.
10. 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 de l'organe de direction de l'autre entité.
- (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 d'exprimer la majorité des votes aux réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.

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.

11. Lorsque l'une ou plusieurs des conditions mentionnées au paragraphe 10 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.

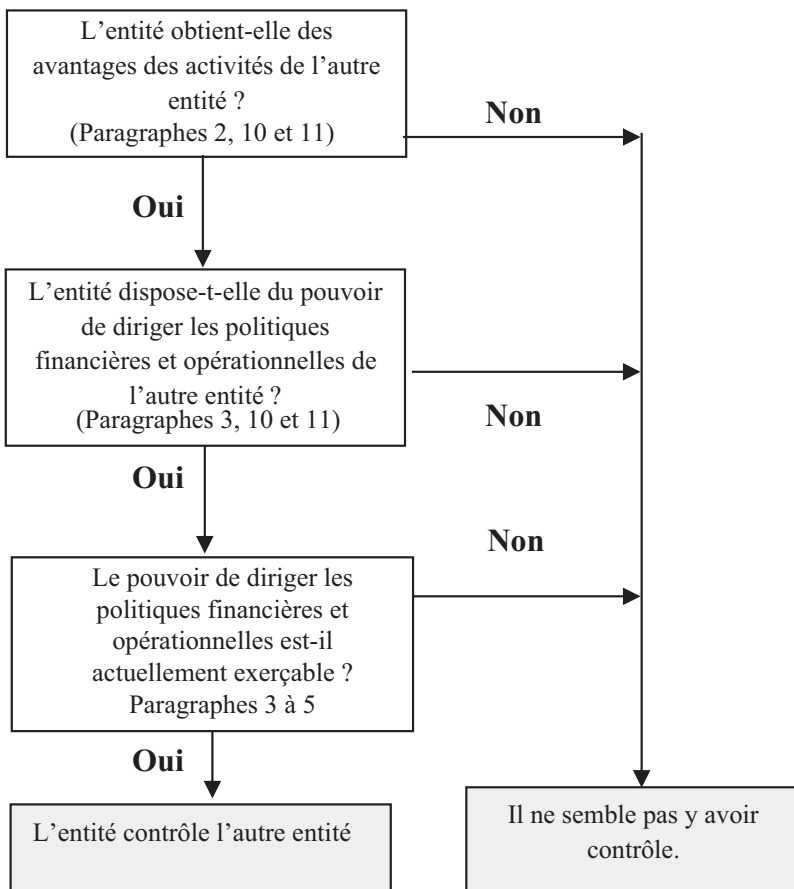
- (e) L'entité détient une « action spécifique »¹ (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

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.
 - (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.
12. 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 1 à 11 de la présente annexe.

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.

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



13. Parfois, une entité contrôlée est 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 exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie serait meilleure en consolidant ces entités contrôlées et en fournissant dans les états financiers consolidés des informations supplémentaires sur les différentes activités des entités contrôlées.

INTRODUCTION À LA NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE PUBLIÉE EN 2017

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) met au point des normes comptables pour les entités du secteur public, appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). L'IPSASB est pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, et est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'IPSASB encourage fermement les gouvernements et les normalisateurs comptables nationaux à accompagner le développement de ces normes, en participant aux appels à commentaires sur les exposés sondages et les documents de consultation relatifs aux projets de normes. L'IPSASB publie des normes traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la comptabilité d'engagement.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des normes comptables et des directives pour l'information financière à fournir dans leur environnement réglementaire. L'IPSASB estime que la présente Norme constitue une importante étape dans le sens de l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, et encourage dès lors l'adoption de cette Norme. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la présente IPSAS.

L'IPSASB encourage les États à progresser dans le sens de la méthode de la comptabilité d'engagement et à harmoniser les dispositions nationales avec les IPSAS préparées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'engagement. Les entités qui souhaitent adopter la méthode de la comptabilité d'engagement à l'avenir pourront trouver utiles d'autres publications de l'IPSASB, et en particulier l'Étude 14 *Transition vers la comptabilité d'engagement : Commentaires pour les États et les entités du secteur public*.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE PUBLIÉE EN 2017

Structure de la Norme

La présente Norme se compose de deux parties :

- La première partie est obligatoire. Elle énonce les dispositions applicables à toutes les entités présentant des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle définit la méthode de la comptabilité de caisse, énonce des dispositions relatives aux informations à fournir dans les états financiers et les notes justificatives, et traite d'un certain nombre de problématiques spécifiques d'information financière. Les dispositions de cette partie de la Norme doivent être appliquées par les entités qui déclarent se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.
- La deuxième partie n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations à fournir complémentaires qu'une entité du secteur public est encouragée à adopter pour améliorer l'utilité de ses états financiers aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ainsi que pour accompagner sa transition vers une information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.
- L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée en janvier 2003. Elle a été mise à jour avec l'ajout de dispositions et recommandations relatives à la présentation des informations budgétaires en 2006 ainsi qu'à l'assistance externe en 2007.
- En 2017, une version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée. Les amendements visaient à :
 - (a) éliminer les barrières à l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse correspondant aux dispositions existantes relatives à la consolidation, à l'assistance externe et aux paiements effectués par des tiers : notamment, transformer les dispositions de la première partie de la Norme relatives à la préparation des états financiers consolidés et aux informations à fournir en matière d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers en recommandations dans la deuxième partie ;
 - (b) assurer que les dispositions et recommandations contenues de la Norme ne s'opposent pas à celles des IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice, sauf à ce qu'il y ait une raison d'y déroger par suite de l'adoption de la comptabilité de caisse ; et

- (c) souligner que, dans le cadre de la stratégie globale de définition de normes lancée par l'IPSASB, l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a essentiellement pour vocation de constituer une étape intermédiaire vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice plutôt qu'une fin en soi.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

SOMMAIRE

Introduction	
Structure de la Norme	
Première partie : Dispositions normatives	
Objectif	
	Paragraphes
1.1 Champ d'application des dispositions	1.1.1 – 1.1.6
1.2 La comptabilité de caisse	1.2.1 – 1.2.10
Définitions.....	1.2.1 – 1.2.10
Méthode de la comptabilité de caisse	1.2.2
Équivalents de trésorerie	1.2.3 – 1.2.5
Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers	1.2.6 – 1.2.9
Contrôle d'une entité	1.2.10
1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir	1.3.1 – 1.3.33
Définitions.....	1.3.1 – 1.3.3
États financiers.....	1.3.4 – 1.3.11
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	1.3.12 – 1.3.24
Classification	1.3.17– 1.3.18
Postes, rubriques et sous-totaux	1.3.19
Présentation pour un montant net.....	1.3.20 – 1.3.24
Méthodes comptables et notes explicatives.....	1.3.25 – 1.3.33
Structure des notes.....	1.3.25 – 1.3.26
Sélection et application des méthodes comptables.....	1.3.27 – 1.3.33
1.4 Considérations générales	1.4.1 – 1.4.25
Durée de l'exercice	1.4.1 – 1.4.3
Diffusion en temps opportun	1.4.4

Date d'autorisation.....	1.4.5 – 1.4.6
Informations relatives à l'entité	1.4.7 – 1.4.8
Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt	1.4.9 – 1.4.12
Cohérence de la présentation	1.4.13 – 1.4.15
Informations comparatives	1.4.16 – 1.4.20
Identification des états financiers.....	1.4.21 – 1.4.25
1.5 Correction d'erreurs.....	1.5.1 – 1.5.5
1.6 Monnaie étrangère	1.6.1 – 1.6.8
Définitions.....	161
Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère.....	1.6.2 – 1.6.8
1.7 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers.....	1.7.1 – 1.7.46
Définitions.....	1.7.1 – 1.7.7
Budgets approuvés.....	1.7.2 – 1.7.4
Budget initial et budget final	1.7.5. – 1.7.6.
Montants réels	1.7.7.
Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels.....	1.7.8 – 1.7.32
Champ d'application	1.7.9. – 1.7.10
Comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.7.11 – 1.7.16
Présentation	1.7.17 – 1.7.19
Niveau de regroupement.....	1.7.20 – 1.7.22
Modifications entre le budget initial et le budget final	1.7.23 – 1.7.24
Base comparable	1.7.25 – 1.7.30
Budgets pluriannuels	1.7.31 – 1.7.32
Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d'application du Budget	1.7.33 – 1.7.40
Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable.....	1.7.41 – 1.7.46

1.8 Date d'entrée en vigueur de la première partie et des dispositions transitoires	1.8.1 – 1.8.13
Dispositions transitoires.....	1.8.1 – 1.8.4
Date d'entrée en vigueur.....	1.8.5 – 1.8.6
Retrait et remplacement de la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse	1.8.7 – 1.8.10
Changements de méthodes comptables pour les entités ayant adopté la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.....	1.8.11 – 1.8.13
Base des conclusions	
Annexe 1 : Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme	

Partie 2 : Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée.....	2.1.1 – 2.1.103
Définitions.....	2.1.1
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	2.1.2
Continuité d'activité	2.1.3 – 2.1.5
Opérations administrées.....	2.1.6 – 2.1.13
Recouvrement de produits.....	2.1.9 – 2.1.11
Flux « de transit »	2.1.12
Transferts versés	2.1.13
Présentation des principaux flux de trésorerie	2.1.14 – 2.1.21
Informations relatives aux parties liées	2.1.22 – 2.1.23
Présentation des actifs, des passifs, des produits et des charges et comparaison avec les budgets	2.1.24 – 2.1.32
Comparaison avec les budgets.....	2.1.28 – 2.1.32
États financiers consolidés	2.1.33 – 2.1.61
Définitions	2.1.33
Entité économique	2.1.34 – 2.1.36
Périmètre des états financiers consolidés	2.1.37 – 2.1.46

Transition vers des états financiers consolidés	2.1.47 – 2.1.49
Procédures de consolidation	2.1.50 – 2.1.52
Informations à fournir en matière de consolidation	2.1.53 – 2.1.56
Acquisitions et cessions d’entités contrôlées et d’autres unités opérationnelles	2.1.57 – 2.1.61
Accords conjoints	2.1.62 – 2.1.63
Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.64 – 2.1.76
Retraitement des états financiers	2.1.66 – 2.1.71
Informations comparatives	2.1.72
États financiers consolidés.....	2.1.73 – 2.1.74
Sélection et utilisation de l’indice général des prix.....	2.1.75 – 2.1.76
Paiements effectués par des tiers pour le compte de l’entité	2.1.77 – 2.1.81
Bénéficiaires de l’assistance externe ou de toute autre forme d’assistance	2.1.82 – 2.1.103
Définitions	2.1.82
Assistance	2.1.83 – 2.1.89
Assistance externe reçue.....	2.1.90
Autres formes d’assistance reçue	2.1.91
Assistance externe et autre formes d’assistance reçue	2.1.92 – 2.1.99
Biens et services reçus	2.1.100 – 2.1.103
2.2 Administrations et autres entités du secteur public effectuant la transition vers l’information financière selon la méthode de la comptabilité d’exercice et l’adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d’exercice.....	2.2.1 – 2.2.9
Informations à présenter dans l’état des entrées et des sorties de trésorerie.....	2.2.1 – 2.2.3
États financiers consolidés – L’entité économique	2.2.4. – 2.2.6
Informations requises et informations dont la présentation est recommandée selon l’IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.....	2.2.7
IPSAS 33 – Première adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d’exercice	2.2.8 – 2.2.9

Annexe 2 : Illustration de certaines recommandations de la deuxième partie de la Norme

Annexe 3 : Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*

Annexe 4 : Caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général

PREMIÈRE PARTIE : DISPOSITIONS NORMATIVES

La première partie de la présente Norme énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des paragraphes explicatifs de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire de quelle manière les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

L'information financière publiée par les entités du secteur public vise à fournir des éléments utiles aux utilisateurs des états financiers à usage général et d'autres rapports financiers à usage général (GPFR) aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. L'information relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie d'une entité est nécessaire aux fins de la reddition de comptes et fournit une base utile pour évaluer la capacité de l'entité à générer un volume de trésorerie adéquat à l'avenir ainsi que les sources et les utilisations probables de cette trésorerie. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources de trésorerie et à la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des entrées et des sorties de trésorerie.

La conformité aux dispositions et aux recommandations de cette Norme améliorera l'exhaustivité et la transparence de l'information financière relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie de l'entité. Cela renforcera également la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la méthode de la comptabilité de caisse.

Vocation de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

L'IPSASB estime que l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice constitue le meilleur moyen d'atteindre les objectifs de l'information financière. Par conséquent, il encourage les administrations et les autres entités du secteur public à présenter des états financiers conformes aux dispositions de ces dernières. Toutefois, l'IPSASB est conscient que dans certains pays un processus transitoire pourrait être nécessaire pour y parvenir. L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été élaborée en tant qu'étape intermédiaire afin d'accompagner la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Elle n'a pas vocation à constituer une fin en soi. Les recommandations sur les informations à fournir énoncées

dans la deuxième partie de la Norme visent à accompagner la transition d'une entité dans ce sens.

Le scénario choisi pour la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice reflètera la situation d'un pays et peut ainsi varier d'un pays à l'autre. L'IPSASB ne préconise pas l'adoption d'un scénario de transition déterminé ni que l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse doit nécessairement constituer la première étape du processus.

1.1 Champ d'application des dispositions normatives

- 1.1.1 Les normes IPSAS sont destinées à s'appliquer aux entités du secteur public¹ répondant à l'ensemble des critères suivants :
- (a) elles sont chargées de la prestation de services² au profit du public et/ou de la redistribution des revenus et des richesses ;
 - (b) elles financent leurs activités, de manière directe ou indirecte, essentiellement au moyen d'impôts et/ou de transferts provenant d'autres échelons d'autorité, de contributions sociales, de créances ou de redevances ;
 - (c) elles n'ont pas pour objectif premier la réalisation de bénéfices.
- 1.1.2 ***Une entité du secteur public qui prépare et présente des états financiers à usage général (états financiers) en appliquant la méthode de la comptabilité de caisse, telle que définie dans la présente Norme, doit appliquer les dispositions de la première partie de la présente Norme pour la présentation de ses états financiers annuels.***
- 1.1.3 Les états financiers à usage général sont établis essentiellement pour répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins spécifiques ainsi qu'aux représentants de ces utilisateurs. Les bénéficiaires de services, les fournisseurs de ressources ainsi que leurs représentants respectifs sont notamment les citoyens, les résidents, les contribuables et les redevables, les membres d'une assemblée législative (ou les membres d'une instance similaire) et les membres du parlement (ou d'une instance de représentation similaire), les organismes donateurs, les créanciers et autres parties prenantes fournissant des ressources aux services des administrations ou bénéficiant de ces derniers. Les états financiers à usage général préparés dans le but de répondre aux besoins d'information

¹ Le paragraphe 1.8 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* identifie un large éventail d'entités du secteur public auxquelles les normes IPSAS sont destinées

² Le terme « services » englobe les biens, les services et les prestations de conseil destinés notamment à d'autres entités du secteur public

des bénéficiaires de services et des fournisseurs de ressources aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions peuvent également apporter des informations utiles à d'autres parties prenantes. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel. Pour les besoins de la présente Norme, les termes « états financiers à usage général » et « états financiers » sont employés de façon interchangeable, sauf indication contraire.

- 1.1.4 Une entité présentant les états financiers est une entité individuelle ou, lorsqu'une entité contrôlante choisit de présenter des états financiers consolidés, une entité présentant les états financiers peut englober l'entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées traitées comme une entité unique. Une entité du secteur public présentant les états financiers (ci-après désignée par le terme « entité présentant les états financiers » ou « entité », sauf indication contraire) est une administration ou tout autre organisme, programme ou activité identifiable du secteur public pour qui les états financiers sont préparés. Le paragraphe 1.4.7 de la présente Norme exige de présenter certaines informations sur les entités et activités au sujet desquelles les états financiers ont été préparés.
- 1.1.5 La présente Norme s'applique aussi bien aux états financiers d'une entité individuelle qu'aux états financiers d'une entité englobant une entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées. Elle impose de préparer un état des entrées et des sorties de trésorerie qui comptabilise la trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers, ainsi que la présentation des méthodes comptables et des notes explicatives.
- 1.1.6 *Une entité dont les états financiers sont conformes aux dispositions de la première partie de la présente Norme doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à la présente Norme que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la Norme.*

1.2 La comptabilité de caisse

Définitions

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

*La **trésorerie** comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie.*

*La **méthode de la comptabilité de caisse** désigne une convention comptable qui ne comptabilise les opérations et autres événements que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.*

Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie.

Les sorties de trésorerie sont des flux de trésorerie sortants.

Les entrées de trésorerie sont des flux de trésorerie entrants.

Le contrôle de la trésorerie existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.

Contrôle : une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle est exposée ou qu'elle a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec l'autre entité et qu'elle a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci.

Une entité contrôlée est une entité qui est contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).

Méthode de la comptabilité de caisse

- 1.2.2 La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date de clôture. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. Les notes aux états financiers peuvent fournir des informations supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que de la trésorerie, tels que les créances, les placements et les immobilisations corporelles.

Équivalents de trésorerie

- 1.2.3 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en fonds propres sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.

- 1.2.4 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme donnant lieu à des entrées de trésorerie. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.
- 1.2.5 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité et non des augmentations ou des diminutions de la trésorerie qu'elle contrôle. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de fonds en caisse en équivalents de trésorerie.

Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers

- 1.2.6 La trésorerie est contrôlée par une entité lorsqu'elle peut utiliser cette trésorerie pour réaliser ses propres objectifs ou pour obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie, et exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages. La trésorerie encaissée par l'entité, ou attribuée ou accordée à celle-ci, qu'elle peut utiliser pour financer ses objectifs opérationnels, acquérir des actifs financiers ou rembourser sa dette, est contrôlée par l'entité.
- 1.2.7 Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par celle-ci. Dans certains cas, la trésorerie qu'une entité publique :
- (a) encaisse pour le compte d'une administration (ou d'une autre entité) est déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé ou un autre compte des administrations publiques; et
 - (b) est appelée à transférer à des tiers pour le compte d'une administration est initialement déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité contrôlera la trésorerie uniquement au cours de la période pendant laquelle cette dernière se trouve sur son compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé, à tout autre compte bancaire contrôlé par une administration ou à des tiers. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de clôture qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes. Les paragraphes 2.1.15 à 2.1.22 de la deuxième partie de la présente Norme fournissent des indications supplémentaires sur le traitement des flux de trésorerie qu'une entité administre pour le compte d'autres entités.

- 1.2.8 Dans certains pays, une administration gère les dépenses de ses départements et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée par le terme de « compte unique ». Dans le cas

d'accords de ce type, les divers ministères et les entités ne disposent pas de leurs propres comptes bancaires. L'entité centralisée agit alors en tant que banque pour le compte des divers ministères et entités. Les flux de trésorerie entrants et sortants ainsi que les soldes de trésorerie qui transitent par ou sont détenus sur le compte unique sont portés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4. Du point de vue de la fonction centralisée de trésorerie, les paiements effectués pour le compte d'un ministère ou d'une autre entité sont considérés comme des variations de leurs comptes — reflétant ainsi l'approche adoptée par une banque pour la comptabilisation des paiements effectués pour le compte de ses clients.

- 1.2.9 Dans certains cas, la fonction centralisée de trésorerie sera exercée par une entité qui contrôle le(s) compte(s) bancaire(s) dont émanent les paiements exécutés pour le compte des divers ministères opérationnels et d'autres entités. Dans ces cas, les transferts vers ces comptes bancaires et les paiements effectués depuis ces comptes bancaires reflètent des entrées et des sorties de trésorerie que l'entité centrale administre pour le compte des divers ministères opérationnels et autres entités. Le paragraphe 1.3.13 précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent des opérations que l'entité administre pour le compte d'autres entités et qui sont comptabilisées dans les états financiers principaux peuvent être présentés pour le montant net. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de clôture qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes.

Contrôle d'une entité

- 1.2.10 Les administrations et les autres entités du secteur public peuvent contrôler un grand nombre d'entités notamment des ministères, des organismes publics ainsi que des entités commerciales du secteur public. Les états financiers peuvent concerner une entité comprenant une entité individuelle ou une entité contrôlante ainsi que toutes ou certaines de ses entités contrôlées. La présente Norme encourage (au paragraphe 2.1.37) mais n'exige pas que les entités contrôlantes préparent et présentent des états financiers consolidés englobant l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées, sauf dans certains cas déterminés. Les facteurs à prendre en compte pour évaluer si une entité contrôle une autre entité aux fins de l'information financière sont énoncés dans IPSAS 35, *États financiers consolidés*.

1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

Définitions

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

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Importance relative : Une information présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les états financiers. L'importance relative dépend aussi bien de la nature que du montant de l'élément évalué dans les circonstances particulières propres à chaque entité.

La date de clôture est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers.

1.3.2 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes annexes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes annexes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes annexes.

1.3.3 Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

États financiers

1.3.4 *Une entité doit préparer et présenter des états financiers à usage général qui comprennent les composantes suivantes :*

- (a) *un état des entrées et sorties de trésorerie qui comptabilise toutes les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité ; et*
- (b) *les méthodes comptables retenues et les notes explicatives ; et*

- (c) *lorsque l'entité rend public son budget approuvé, une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne consacrée au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément au paragraphe 1.7.8 de la présente Norme.*

- 1.3.5 *Lorsqu'une entité décide de présenter des informations préparées selon une base différente de la méthode de la comptabilité de caisse telle que définie dans la présente Norme ou encore imposée par le paragraphe 1.3.4(c), ces informations doivent être présentées dans les notes aux états financiers.*
- 1.3.6 Les états financiers englobent l'état des entrées et des sorties de trésorerie, tous les autres états qui présentent des informations additionnelles à propos des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie et des soldes de trésorerie contrôlés par l'entité, ainsi que les méthodes comptables et les notes annexes. Selon les dispositions du paragraphe 1.3.4(a) ci-dessus, seuls les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité présentant les états financiers seront comptabilisés comme tels dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans tout autre état qui pourrait être préparé. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4(c) précédent, les états financiers peuvent inclure une comparaison des montants budgétés et des montants réels, sous la forme d'un état financier additionnel.
- 1.3.7 Le paragraphe 1.7.17 de la présente Norme stipule qu'une entité ne peut présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée.
- 1.3.8 Les notes aux états financiers comprennent des descriptions ou des tableaux plus détaillés ou des analyses des montants présentés dans les états financiers, ainsi que des informations additionnelles. Elles contiennent des informations dont la présente Norme impose ou encourage la présentation et peuvent englober d'autres informations considérées comme nécessaires pour parvenir à une image fidèle et améliorer la reddition de comptes.
- 1.3.9 La présente Norme n'interdit pas à une entité d'inclure dans ses états financiers à usage général des états supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie visé au paragraphe 1.3.4. ci-dessus. En conséquence, les états financiers à usage général peuvent également inclure des états additionnels qui, par exemple :
- (a) présentent des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie pour de grandes catégories de fonds telles que le fonds consolidé du revenu ;

- (b) fournissent des informations additionnelles à propos des sources et de la structure des emprunts ainsi que la nature et le type des sorties de trésorerie ; ou
- (c) fournissent une comparaison des montants budgétés et des montants réels.

Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.5. ci-dessus, tout état additionnel ne présentera que les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui sont contrôlés par l'entité.

1.3.10 Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des éléments qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Parmi les exemples des types d'informations qui peuvent être rassemblées figurent les détails :

- (a) des créances, dettes fournisseurs, emprunts et autres passifs, actifs autres que de la trésorerie et comptes de régularisation ;
- (b) des engagements et des passifs éventuels ; et
- (c) des indicateurs de performance et de réalisation d'objectifs de fourniture de services.

1.3.11 Les entités préparant des états financiers à usage général selon la présente Norme peuvent présenter de telles informations dans les notes aux états financiers lorsque ces informations sont susceptibles d'être utiles aux utilisateurs. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être clairement décrites et aisément compréhensibles. Si elles ne sont pas présentées dans les états financiers eux-mêmes, les comparaisons avec les budgets doivent également être incluses dans les notes annexes. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion d'informations relatives aux actifs et passifs autres que de la trésorerie ainsi qu'une comparaison avec le budget dans les états financiers à usage général.

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

1.3.12 *L'état des entrées et des sorties de trésorerie doit présenter les montants suivants pour l'exercice :*

- (a) *le total des entrées de trésorerie de l'entité présentant séparément des sous-rubriques du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;*
- (b) *le total des sorties de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des sorties de trésorerie selon une base de classification appropriée pour les activités de l'entité ;*

(c) *les soldes de trésorerie de l'entité à l'ouverture et à la clôture.*

1.3.13 *Le total des entrées et des sorties de trésorerie, ainsi que les entrées et sorties de trésorerie relatives à chaque sous-classification d'entrée et de sortie doivent être présentés pour le montant brut ; les entrées et sorties de trésorerie peuvent toutefois être présentées pour le montant net lorsque :*

(a) *elles résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ; ou*

(b) *elles concernent des postes ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.*

1.3.14 *Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie lorsque cette présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité.*

1.3.15 La présente Norme impose à toutes les entités de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie qui fournisse les soldes de l'entité à l'ouverture et à la clôture, le total des entrées et sorties de trésorerie durant l'exercice, et leurs sous-classifications majeures. Cela permettra d'assurer que les états financiers présentent une information exhaustive sur les soldes de trésorerie de l'entité et sur leurs variations sur la période dans un format accessible et compréhensible pour les utilisateurs.

1.3.16 La présentation d'informations sur des questions telles que les soldes de trésorerie de l'entité, que cette trésorerie provienne d'impôts, d'amendes, de redevances ou d'emprunts et qu'elle soit dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs financiers ou de rembourser la dette améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également l'analyse des ressources de trésorerie actuelles de l'entité et leur évaluation ainsi que la connaissance des sources potentielles et de la pérennité des futures entrées de trésorerie.

Classification

1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives des états financiers. Le total des entrées de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les entrées de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des impôts ou autorisations budgétaires ; des subventions et donations ; des emprunts ; des produits de la cession d'immobilisations corporelles ; et d'autres activités courantes marchandes et de fourniture de services. Le total des sorties de

trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les sorties de trésorerie selon qu'elles se rapportent à : des activités courantes de fourniture de services, y compris des transferts à des parties prenantes ou à d'autres administrations ou entités ; des programmes de réduction de dette ; l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et toute activité marchande. D'autres présentations sont également possibles, par exemple les entrées de trésorerie peuvent être classées d'après leurs sources et les sorties de trésorerie peuvent être classées d'après leur nature, leur fonction, ou d'après le programme au sein de l'entité, suivant ce qui est approprié.

- 1.3.18 La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation de certaines informations relatives à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance reçue pendant l'exercice ainsi qu'au solde de l'assistance non utilisée et de toute autre assistance disponible à la date de clôture. Pour un grand nombre d'entités du secteur public présentant des états financiers dans les économies en développement, la classification des entrées et sorties de trésorerie permettant d'identifier le montant de l'assistance externe et de toute autre assistance reçue sous forme de fonds ainsi que l'utilisation de cette assistance est susceptible d'être pertinent aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions

Postes, rubriques et sous-totaux

- 1.3.19 Les facteurs à prendre en considération pour déterminer quels postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés au sein de chaque sous-classification conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.14 ci-dessus comprennent : les dispositions requises par les autres sections de la présente Norme l'évaluation de l'importance relative probable des informations à fournir aux utilisateurs et la mesure dans laquelle les explications et informations nécessaires sont présentées dans les notes aux états financiers. La deuxième partie de la présente Norme énonce les informations relatives aux principales catégories de flux financiers qu'une entité est encouragée à fournir dans les notes aux états financiers ou dans les états financiers eux-mêmes. Il est probable que dans de nombreux cas, mais pas nécessairement dans tous les cas, ces informations satisferont aux dispositions du paragraphe 1.3.12 ci-avant.

Présentation des montants nets

- 1.3.20 La présente Norme impose de présenter les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie pour un montant brut, sauf dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-avant. Les paragraphes 1.3.20 et 1.3.21 ci-dessous précisent les circonstances dans lesquelles la présentation des montants nets peut se justifier.
- 1.3.21 Les administrations et les ministères ainsi que d'autres entités publiques peuvent administrer des opérations et intervenir de toute autre manière en

tant que mandataires ou pour le compte de tiers. Ces opérations administrées et de mandataire peuvent comprendre l'encaissement de produits pour le compte d'une autre entité, le transfert de fonds à des bénéficiaires autorisés ou la garde de fonds pour le compte de parties prenantes. Des exemples de telles activités peuvent inclure :

- (a) l'encaissement d'impôts par un échelon administratif pour le compte d'un autre échelon, hormis les impôts encaissés par une administration pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts ;
- (b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière ;
- (c) Les fonds détenus pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie ;
- (d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte ;
- (e) des transferts par un ministère à des tiers conformément à la législation, ou à une autre autorité publique ; et
- (f) des fonds administrés par une entité centrale selon le principe du « compte unique » pour la gestion des dépenses de l'État (visés au paragraphe 1.2.8).

1.3.22 Dans de nombreux cas, la trésorerie qu'une entité reçoit dans le cadre des opérations qu'elle administre en tant que mandataire pour d'autres entités sera déposée sur des comptes de fiducie, ou directement sur le compte bancaire des destinataires ultimes de cette trésorerie. Dans ces cas, l'entité ne contrôlera pas la trésorerie qu'elle reçoit relativement aux opérations qu'elle administre, et ces flux de trésorerie ne feront pas partie des entrées, des sorties, ou des soldes de trésorerie de l'entité. Toutefois, dans d'autres cas, les entrées de trésorerie seront déposées sur des comptes bancaires contrôlés par l'entité agissant en tant que mandataire ; et la réception ou le transfert de cette trésorerie sera présentée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de l'entité.

1.3.23 Dans certains cas, les montants des flux de trésorerie découlant des opérations administrées qui « transitent » par le compte bancaire de l'entité présentant les états financiers peuvent s'avérer importants par rapport aux opérations propres de l'entité, et le contrôle peut n'intervenir que pendant une courte période, avant le transfert des montants vers leurs destinataires finaux. Cela peut également être le cas pour d'autres flux de trésorerie, y compris, par exemple, les avances relatives aux opérations suivantes, et les remboursements correspondants à :

- (a) l'acquisition ou cession de placements ; et

- (b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

1.3.24 La comptabilisation de ces opérations pour un montant brut peut affecter la capacité des états financiers de certaines administrations et entités publiques à communiquer des informations relatives aux entrées et sorties de trésorerie résultant des activités propres de l'entité. En conséquence, la présente Norme permet de compenser des entrées et des sorties de trésorerie et de les présenter pour un montant net dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-dessus.

Méthodes comptables et notes explicatives

Structure des notes annexes

1.3.25 *Les notes annexes aux états financiers d'une entité doivent :*

- (a) *présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations significatives et autres événements ; et*
- (b) *fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.*

1.3.26 *Les notes annexes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes annexes.*

Sélection et présentation des méthodes comptables

1.3.27 *Les états financiers doivent présenter des informations qui sont :*

- (a) *compréhensibles;*
- (b) *pertinentes pour les besoins des utilisateurs aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ;*
- (c) *une représentation fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité et des autres informations présentées dans les états financiers en ce sens qu'elles sont :*
 - (i) *complètes ;*
 - (ii) *neutres ; et*
 - (iii) *exemptes d'erreurs significatives ;*
- (d) *comparables;*
- (e) *communiquées en temps opportun ; et*
- (f) *vérifiables*

Les contraintes pesant sur l'information incluse dans les états financiers imposent que celles-ci soient significatives, tiennent compte d'une évaluation coûts-avantages et établissent un équilibre adéquat entre les caractéristiques qualitatives identifiées aux points (a) et (f) ci-avant.

- 1.3.28 La qualité de l'information fournie dans les états financiers détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 1.3.27 identifie les caractéristiques qualitatives de cette information ainsi que les contraintes générales auxquelles elle est soumise. Il impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant aux caractéristiques qualitatives identifiées aux paragraphes 1.3.27(a) à 1.3.27(f) et respectant les contraintes imposées. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les états financiers à usage général ainsi que les contraintes à prendre en considération. La tenue de livres comptables complets et exacts pendant l'exercice est essentielle pour la production en temps opportun d'états financiers à usage général.
- 1.3.29 ***Le chapitre des notes annexes aux états financiers consacré aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire pour une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué des dispositions transitoires de la présente Norme.***
- 1.3.30 ***Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.***
- 1.3.31 Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables examinent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie présentés. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice considéré et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme précise que les états financiers à usage général comprennent les méthodes comptables et les notes explicatives. En conséquence, les dispositions du paragraphe 1.3.29 ci-dessus s'appliquent également aux notes annexes aux états financiers.
- 1.3.32 ***Lorsqu'une entité décide d'inclure dans ses états financiers des informations qu'elle est encouragée à fournir selon la deuxième partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux dispositions du paragraphe 1.3.27 ci-dessus.***
- 1.3.33 La deuxième partie de la Norme encourage la présentation d'informations additionnelles dans les notes annexes aux états financiers. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives d'information financière.

1.4 Considérations générales

Durée de l'exercice

- 1.4.1 *Les états financiers à usage général doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de clôture et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers, elle doit indiquer :*
- (a) *la(les) raison(s) l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année ; et*
 - (b) *le fait que des montants comparatifs peuvent ne pas être comparables.*
- 1.4.2 La date de clôture est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de clôture. Dans ce cas, il est important de mentionner la raison du changement de la date de clôture et que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables.
- 1.4.3 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

Diffusion en temps opportun

- 1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de clôture. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de clôture, même si un délai de trois mois au plus est fortement recommandé. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

Date d'autorisation

- 1.4.5 *Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si une autre instance a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.*

- 1.4.6 La date d'autorisation est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'instance habilitée à finaliser ces états en vue de leur publication. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des instances ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou instances susceptibles d'avoir le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, on peut citer, à titre d'exemple, les ministres, l'autorité à laquelle l'entité est rattachée, le parlement ou une instance de représentation élue. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent une nouvelle version d'états financiers.

Informations relatives à l'entité

- 1.4.7 *Une entité doit indiquer l'information suivante dans les notes annexes, sauf si cette information est déjà communiquée ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers :*
- (a) la domiciliation et la forme juridique de l'entité, ainsi que le pays dans lequel elle exerce ses activités ;*
 - (b) une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités ;*
 - (c) une référence à l'éventuelle réglementation qui régit les activités de l'entité ; et*
 - (d) les entités ou secteurs significatifs de l'administration qui sont présentés dans les états financiers ainsi que les changements apportés aux entités ou secteurs significatifs composant l'entité présentant les états financiers et qui étaient présentés pour les exercices précédents.*
- 1.4.8 Les états financiers peuvent être préparés pour une organisation ou une unité administrative telle qu'un ministère, un organisme public ou un programme de l'État, pour l'ensemble de l'administration, ou pour un groupe d'entités ou d'activités identifiables représentant notamment le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou un autre secteur de l'administration. La présentation des informations requises par le paragraphe 1.4.7 permettra aux utilisateurs d'identifier la nature des activités de l'entité et de comprendre l'environnement législatif et institutionnel dans lequel elle opère. Elle leur permettra également d'identifier les entités ou secteurs significatifs composant l'entité présentant les états financiers et les changements survenus depuis la dernière date de clôture. C'est une contrainte nécessaire pour des raisons de reddition de comptes et qui permettra aux utilisateurs de comprendre et d'évaluer les états financiers de l'entité.

Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt

1.4.9 *Une entité doit présenter dans les notes aux états financiers, accompagnés d'un commentaire, la nature et le montant :*

- (a) *des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour être utilisés par l'entité ;*
- (b) *des soldes de trésorerie significatifs qui sont soumis à des restrictions externes ; et*
- (c) *des lignes de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements d'engagements en capital, en indiquant toutes les limitations à l'utilisation de ces lignes de crédit.*

1.4.10 Les soldes de trésorerie détenus par une entité ne seraient pas disponibles pour être utilisés par l'entité lorsque, par exemple, une entité contrôlée opère dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou par d'autres entités contrôlées.

1.4.11 Les soldes de trésorerie contrôlés par une entité peuvent être soumis à des restrictions qui limitent la finalité ou le calendrier de leur utilisation. Cette situation survient fréquemment lorsqu'une entité reçoit une subvention ou une donation qui doit être utilisée pour un objet précis. Elle peut également survenir lorsqu'à la date de clôture, une entité détient sur ses propres comptes de la trésorerie qu'elle a encaissée pour des tiers en sa capacité de mandataire mais qu'elle ne leur a pas encore transférée. Même si ces soldes sont contrôlés par l'entité et présentés comme un solde de trésorerie de l'entité, une présentation distincte du montant de ces postes est utile pour les lecteurs.

1.4.12 Des lignes de crédit non utilisées représentent une source potentielle de trésorerie pour une entité. La présentation du montant de ces lignes de crédit par type significatif permet aux lecteurs d'évaluer la disponibilité de cette trésorerie, et la mesure dans laquelle l'entité en a fait usage pendant l'exercice.

Cohérence de la présentation

1.4.13 *La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins :*

- (a) *qu'il soit évident que, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers, une présentation ou classification différente serait plus appropriée eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables visés au paragraphe 1.3.27; ou*

(b) *qu'un changement de présentation soit imposé par un amendement futur à la présente Norme.*

- 1.4.14 Une restructuration majeure des accords de fourniture de services, la création d'une nouvelle entité publique ou la disparition d'une entité publique majeure existante, une acquisition ou une cession significative ou l'examen de la présentation générale des états financiers à usage général de l'entité pourraient conduire à présenter différemment l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou d'autres états financiers individuels. Ainsi, un État peut céder une banque d'épargne publique qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que les entités économiques restantes s'occupent essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers identifiant l'activité d'institution financière comme étant l'activité principale de l'État sera probablement non pertinente.
- 1.4.15 L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si une présentation différente fournit des informations qui donnent une image fidèle et sont plus pertinentes pour les lecteurs. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 1.4.19. Lorsqu'une entité se conforme aux Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation destiné à assurer la conformité avec des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la nouvelle présentation est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

Informations comparatives

- 1.4.16 *Sauf autorisation ou disposition contraire de la présente Norme, des informations comparatives avec l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées des états financiers requises par la présente Norme, sauf en ce qui concerne les états financiers du premier exercice d'application de cette Norme. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.*
- 1.4.17 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie et énumère certaines informations qu'il est impératif de fournir dans cet état et dans les notes annexes correspondantes. La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations supplémentaires. Lorsque des états financiers sont préparés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou lorsque des informations dont la présentation est encouragée par la deuxième partie de la présente Norme

sont fournies, la présentation d'informations comparatives est également encouragée.

- 1.4.18 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période en cours. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de clôture et qui n'est pas encore réglé, peuvent être indiqués dans les états financiers de l'exercice. Il est intéressant pour les utilisateurs de savoir qu'il existait une incertitude à la date de clôture précédente et de connaître les mesures prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.
- 1.4.19 *Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dont la présentation dans les états financiers est imposée, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraînés ce reclassement.*
- 1.4.20 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs.

Identification des états financiers

- 1.4.21 *Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations publiées dans le même document.*
- 1.4.22 La présente Norme s'applique uniquement aux états financiers ; elle ne s'applique pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de la présente Norme des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de la présente Norme.
- 1.4.23 *Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :*
- (a) *le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers ;*

- (b) *le fait que les états financiers concernent une entité individuelle ou un groupe d'entités;*
- (c) *la date de clôture ou la période couverte par les états financiers, selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers ;*
- (d) *la monnaie de présentation ; et*
- (e) *le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.*

1.4.24 Les dispositions du paragraphe 1.4.23 sont normalement satisfaites par la présentation, sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, lorsque les états financiers sont lus sur support électronique, des pages séparées ne peuvent pas être utilisées. Dans de tels cas, les postes identifiés au paragraphe 1.4.23 sont présentés avec une fréquence suffisante pour assurer une compréhension adéquate des informations données.

1.4.25 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

1.5 Correction d'erreurs

1.5.1 *Lorsqu' intervient une erreur liée au solde de trésorerie présenté dans les états financiers, le montant de l'erreur liée aux exercices antérieurs doit être présenté en ajustant la trésorerie à l'ouverture de l'exercice. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.*

1.5.2 *Une entité doit indiquer, dans les notes aux états financiers, les éléments suivants :*

- (a) *la nature de l'erreur liée à un exercice précédent;*
- (b) *le montant de la correction ; et*
- (c) *le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.*

1.5.3 Les éventuelles erreurs portant sur l'exercice et identifiées au cours de cet exercice sont corrigées avant que la publication des états financiers ne soit autorisée. Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes au cours

de l'exercice. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. Lorsqu'une erreur est identifiée en relation avec un exercice antérieur, le solde de trésorerie à l'ouverture est ajusté pour corriger l'erreur et les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont présentés comme si l'erreur avait été corrigée pendant l'exercice au cours duquel elle a été commise. Une explication de l'erreur et de ses ajustements est incluse dans les notes.

- 1.5.4 Le retraitement de l'information comparative ne donne pas nécessairement lieu à la modification des états financiers approuvés par l'organe de direction ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, la législation nationale peut en exiger la modification.
- 1.5.5 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie, et ne s'oppose pas à la présentation d'autres états financiers. Lorsque des états financiers supplémentaires sont présentés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie, les dispositions des paragraphes 1.5.1 et 1.5.2 relatives à la correction d'erreurs s'appliqueront également à ces états.

1.6 Monnaie étrangère

Définitions

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

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de clôture.

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans une autre monnaie, à des cours de change différents.

Le cours de change est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Le cours du jour est le cours de change pour livraison immédiate.

Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère

- 1.6.2. *Les entrées et sorties de trésorerie provenant d'opérations en monnaie étrangère doivent être intégrées dans l'état des entrées et des sorties libellées*

dans la monnaie de présentation de l'entité en appliquant au montant en monnaie étrangère, le cours du jour à la date des entrées et des sorties de trésorerie.

- 1.6.3. *Les soldes de trésorerie en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture.*
- 1.6.4. *Les entrées et sorties de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date des entrées et des sorties de trésorerie.*
- 1.6.5. *Une entité doit indiquer le montant des différences de change incluses en tant qu'éléments de rapprochement entre soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture pour la période.*
- 1.6.6. *Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entité est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée.*
- 1.6.7 Les administrations et les entités publiques peuvent effectuer des opérations en devises telles que l'emprunt d'un montant en monnaie étrangère, le fait de recevoir une assistance externe ou toute autre assistance exprimée en monnaie étrangère ou l'acquisition de biens et de services dont le prix d'achat est indiqué en monnaie étrangère. Ils peuvent également avoir des activités à l'étranger, et transférer de la trésorerie vers ces activités à l'étranger ou recevoir de la trésorerie provenant de celles-ci. Pour inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers, l'entité doit exprimer les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie dans la monnaie de présentation.
- 1.6.8 Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des entrées et des sorties de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie détenue en monnaie étrangère est présenté dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des entrées et des sorties de trésorerie et tient compte des écarts éventuels qui auraient été constatés si ces entrées et sorties de trésorerie avaient été présentées au cours de change en vigueur à la clôture de l'exercice.

1.7 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers

Définitions

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

La méthode comptable désigne la méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse selon la définition correspondante dans les Normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public fondée sur la comptabilité de caisse.

Un budget annuel est un budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

L'autorisation budgétaire est une autorisation accordée par un organe législatif pour répartir des fonds à des fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une autorité similaire.

Un budget approuvé est le un pouvoir de dépenser issu de la législation, des lois de finances, des ordonnances gouvernementales et d'autres décisions liées aux produits ou recettes prévus pour la période budgétaire.

La base budgétaire désigne la méthode de comptabilité (de caisse, d'exercice ou autre) adoptée dans le budget et ayant été approuvée par l'organe législatif.

La base comparable désigne les montants réels présentés selon la même méthode comptable, la même base de classification, les mêmes entités et la même période que le budget approuvé.

Le budget final est le budget initial ajusté prenant en compte toutes les réserves, les montants reportés, les transferts, les affectations, les autorisations supplémentaires, ainsi que les autres modifications applicables à l'exercice budgétaire autorisées par l'organe législatif ou une autorité similaire.

Un budget pluriannuel est un budget approuvé pour plusieurs années. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Le budget initial est le budget initial approuvé pour la période budgétaire.

Budgets approuvés

- 1.7.2 Un budget approuvé, tel que défini dans la présente Norme, reflète les produits attendus ou les entrées susceptibles d'être générées pendant la période du budget annuel ou pluriannuel, sur la base des plans actuels et des conditions économiques prévues pendant cette période budgétaire, ainsi que les charges ou les dépenses approuvées par un organe législatif, à savoir le pouvoir législatif ou une autre autorité compétente. Un budget approuvé n'est pas une estimation prévisionnelle ni une projection basée sur des hypothèses concernant des événements futurs et des moyens d'action possibles qui ne sont pas nécessairement attendus. De même, un budget approuvé diffère des informations financières prospectives, qui peuvent se présenter sous la

forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux : par exemple, une prévision sur un an plus une projection sur cinq ans.

- 1.7.3 Dans certains pays, les budgets peuvent être intégrés à la loi, dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres, l'approbation peut être délivrée sans que le budget ne devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique essentielle des budgets approuvés est que l'autorité qui retire les fonds auprès du Trésor public ou d'un organe similaire à des fins précises et convenues est mandatée par un organe législatif ou une autre autorité compétente d'un niveau supérieur. Le budget approuvé définit le pouvoir de dépenser pour chaque poste spécifique. Ce pouvoir de dépenser est généralement considéré comme la limite légale dans laquelle l'entité doit opérer. Dans certains pays, le budget approuvé pour lequel l'entité devra rendre des comptes peut être le budget initial ou le budget final, dans d'autres.
- 1.7.4 Si un budget n'est pas approuvé avant le début de la période budgétaire, le budget initial est celui dont l'application a été approuvée en premier, au cours de l'exercice budgétaire.

Budget initial et budget final

- 1.7.5 Le budget initial peut inclure les montants résiduels automatiquement attribués et reportés par rapport aux années précédentes, conformément à la loi. Par exemple, dans certains pays, les processus budgétaires nationaux comprennent une disposition exigeant le renouvellement automatique des autorisations, afin de couvrir les engagements de l'année précédente. Ces engagements comprennent les éventuels passifs futurs basés sur un accord contractuel actuel. Dans certains pays, ils peuvent être désignés sous le nom d'obligations ou d'engagements et incluent les bons de commande en cours et les contrats dont les biens et services n'ont pas encore été reçus.
- 1.7.6 Des affectations supplémentaires peuvent s'avérer nécessaires lorsque le budget initial n'a pas correctement pris en compte les exigences en matière de dépenses découlant, par exemple, de guerres ou de catastrophes naturelles. En outre, en cas de déficit des recettes budgétées pendant la période, des transferts internes entre les rubriques ou les postes peuvent être nécessaires pour faire face aux modifications des priorités de financement pendant l'exercice fiscal. Par conséquent, les fonds initialement alloués à une entité ou une activité pourront être réduits pour la période en question, pour respecter la discipline budgétaire. Le budget final inclut toutes les modifications ou les amendements autorisés.

Montants réels

- 1.7.7 La présente Norme utilise le terme « réels » ou « montants réels » pour décrire les montants résultant de l'exécution du budget. Dans certains pays, l'exécution du budget, l'exécution budgétaire ou des termes similaires

pourront être utilisés dans le même sens que celui donné à réels ou montants réels.

Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.7.8 *En vertu des exigences du paragraphe 1.7.17, une entité rendant public(s) son ou ses budgets approuvés devra présenter une comparaison des montants budgétés dont elle doit rendre compte publiquement et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme de colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie actuellement présenté conformément à la présente Norme. La comparaison des montants budgétés et des montants réels devra présenter séparément, pour chaque niveau de tutelle législative :*
- (a) *les montants du budget initial et ceux du budget final ;*
 - (b) *les montants réels, calculés sur une base comparable ; et*
 - (c) *par le biais des notes, un détail des différences significatives entre le budget dont l'entité doit publiquement rendre compte et les montants réels, à moins que ces détails ne soient inclus dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et qu'un renvoi à ces documents ne soit fait dans les notes.*

Champ d'application

- 1.7.9 La présente Norme s'applique à toutes les entités tenues ou choisissant de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). La présente Norme n'impose pas de rendre publics les budgets approuvés ni de présenter, dans les états financiers des informations relatives ou des comparaisons avec les budgets approuvés n'ayant pas été rendus publics.
- 1.7.10 Dans certains cas, les budgets approuvés seront compilés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, des budgets approuvés distincts devront être rendus publics pour certaines activités, groupes d'activités ou entités comprises dans les états financiers d'une administration ou d'une autre entité du secteur public. Tel pourra être le cas lorsque, par exemple, les états financiers d'une administration englobent des programmes ou des organismes publics disposant d'une autonomie opérationnelle et préparant leurs propres budgets, ou lorsqu'un budget n'est préparé que pour l'ensemble du secteur des administrations publiques. La présente Norme s'applique à toutes les entités présentant des états financiers lorsque les budgets approuvés de l'entité, ou des composantes de cette dernière, sont rendus publics.

Comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.7.11 La présentation, dans les états financiers, des montants du budget initial et final et des montants réels sur une base comparable avec le budget, rendu public, terminera le cycle de reddition des comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants budgétés, qu'elles figurent dans le budget initial ou final (souvent désignées sous le nom « d'écarts », en comptabilité), pourront également être présentées dans les états financiers, à des fins d'exhaustivité.
- 1.7.12 Un détail des différences significatives entre les montants réels et les montants budgétés permettra d'aider les utilisateurs à comprendre l'origine des écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité doit rendre publiquement des comptes.
- 1.7.13 Une entité pourra être tenue ou pourra choisir de rendre public son budget initial, son budget final ou son budget initial et son budget final. Lorsque le budget initial et le budget final doivent être rendus publics, la législation, la réglementation ou toute autre autorité indique généralement si l'origine des différences significatives entre les montants du budget initial et les montants réels, ou entre les montants réels et les montants du budget final doit être détaillée, conformément au paragraphe 1.9.8(c). En l'absence de telles indications, les différences significatives pourront être déterminées en faisant référence, par exemple, aux différences entre les montants du budget initial et les montants réels, afin de se concentrer sur les performances réalisées par rapport au budget initial, ou sur les différences entre les montants du budget final et les montants réels, afin de se concentrer sur le respect du budget final.
- 1.7.14 Dans de nombreux cas, les montants du budget final et les montants réels coïncideront. Ceci s'explique par le fait que l'exécution du budget est surveillée tout au long de l'exercice et que le budget initial est progressivement révisé pour refléter les nouvelles conditions, les nouvelles circonstances et événements survenus pendant la l'exercice. Le paragraphe 1.7.23 de la présente Norme exige de présenter le détail des raisons des modifications entre le budget initial et le budget final. Ces informations, ainsi que celles à fournir en vertu du paragraphe 1.7.8 ci-dessus, garantiront que les entités rendant publics leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent rendre compte publiquement de leurs performances par rapport au budget approuvé, ainsi que du respect de ce dernier.
- 1.7.15 Les rapports de gestion, d'analyse, d'exploitation ou les autres rapports publics fournissant des commentaires sur les performances et les réalisations de l'entité pendant l'exercice, y compris un détail des différences significatives relevées par rapport aux montants budgétés, sont généralement publiés en parallèle aux états financiers. Conformément au paragraphe 1.7.8(c) de la présente Norme, le détail des différences significatives entre les montants

budgetés et les montants réels sera inclus dans les notes des états financiers, à moins qu'il ne le soit dans d'autres rapports ou des documents publics publiés en parallèle aux états financiers, et que les notes aux états financiers n'identifient les rapports ou les documents pouvant contenir ces détails.

- 1.7.16 Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou des activités incluses dans les états financiers, les exigences du paragraphe 1.7.8 ne s'appliquent qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Ceci signifie que par exemple, lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'entité présentant les états financiers d'un État dans son ensemble, les informations à fournir en vertu du paragraphe 1.7.8 ne seront présentées que pour ce secteur des administrations publiques de l'État.

Présentation

- 1.7.17 *Une entité ne doit présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.*
- 1.7.18 Les comparaisons des montants budgétés et des montants réels peuvent être présentées dans un état financier distinct (intitulé « État de comparaison des montants budgétés et des montants réels » ou portant un nom similaire). A contrario, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, à savoir sur la même base comptable pour une même entité et un même exercice, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires pourront être ajoutées à l'état des entrées et sorties de trésorerie présenté conformément à la présente Norme. Ces colonnes supplémentaires permettront d'identifier les montants des budgets initiaux et finaux et, si l'entité le décide, les différences entre les montants budgétés et les montants réels.
- 1.7.19 Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée. Dans ce cas, pour garantir que les lecteurs comprennent bien les informations financières préparées sur des bases différentes, les états financiers pourront préciser que les méthodes utilisées pour établir le budget sont distinctes des méthodes comptables et que l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels est préparé sur la base du budget.

Niveau de regroupement

- 1.7.20 Les documents budgétaires pourront fournir de nombreux détails sur certaines activités, certains programmes ou certaines entités. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des rubriques ou des classifications budgétaires communes, pour leur présentation au pouvoir législatif ou à tout autre organe faisant autorité, en vue de la délivrance d'une autorisation.

La présentation d'informations sur les montants budgétés et les montants réels, cohérentes avec ces grandes catégories et rubriques, garantira que les comparaisons sont effectuées au niveau de tutelle du pouvoir législatif ou sous l'autorité d'un organisme supérieur défini dans le(s) document(s) budgétaire(s).

- 1.7.21 Dans certains cas, les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés devront exiger d'être regroupées afin d'être présentées dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Ce regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter toute surabondance d'informations et pour refléter les niveaux de tutelle exercés par le pouvoir législatif ou tout autre organe faisant autorité. La détermination du niveau de regroupement est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des objectifs de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de l'information financière, comme indiqué au paragraphe 1.3.27 de la présente Norme.
- 1.7.22 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la réalisation des objectifs de fourniture de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion, dans les états financiers, d'un renvoi à ces documents.

Modifications par rapport au budget initial et au budget final

- 1.7.23 *Toute entité doit expliquer si les modifications survenues entre le budget initial et le budget final sont une conséquence des réaffectations dans le budget ou d'autres facteurs, soit :*
- (a) *en incluant des informations dans les notes aux états financiers; ou*
 - (b) *dans un rapport publié précédemment, simultanément ou en parallèle aux états financiers, incluant un renvoi au rapport dans les notes aux états financiers.*
- 1.7.24 Le budget final inclut toutes les modifications approuvées par acte législatif ou une autre autorité désignée, afin de réviser le budget initial. Conformément aux dispositions de la présente Norme, les notes aux états financiers ou tout rapport publié avant, en parallèle ou simultanément à ces derniers incluront une explication des changements opérés entre le budget initial et le budget final. Cette explication détaillera par exemple, si les modifications découlent de réaffectations dans les paramètres du budget initial ou d'autres facteurs, tels que des modifications des paramètres budgétaires globaux, notamment les changements d'orientation des politiques publiques. Ces informations sont souvent présentées dans les rapports de gestion, les rapports d'analyse et les rapports d'exploitation similaires publiés en parallèle, mais séparément, des états financiers. Ces informations peuvent également être ajoutées aux rapports d'exécution budgétaire publiés par les administrations afin de détailler

l'exécution du budget. Lorsque ces informations sont présentées dans un rapport différent des notes aux états financiers, ces dernières incluront un renvoi au rapport.

Base comparable

- 1.7.25 *Toutes les comparaisons des montants budgétés et des montants réels devront être présentées sur une base comparable au budget.*
- 1.7.26 La comparaison des montants budgétés et des montants réels sera présentée selon la même méthode comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de caisse ou autre), selon la même base de classification et pour les mêmes entités et la même période que le budget approuvé. Ceci permettra de garantir que les informations fournies dans les états financiers concernant la conformité avec le budget se basent sur la même méthode que le budget. Dans certains cas, ceci peut impliquer la présentation d'une comparaison entre les montants budgétés et les montants réels selon une méthode comptable différente, pour un groupe d'activités différent, et selon un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.
- 1.7.27 Comme indiqué au paragraphe 1.7.10, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités particulières composant l'entité présentant les états financiers. Lorsque tel est le cas, les budgets distincts peuvent être retraités pour être présentés dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Cette nouvelle compilation n'implique aucune modification ni aucune révision des budgets approuvés. Ceci s'explique par le fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et de ceux du budget approuvé.
- 1.7.28 Les entités peuvent adopter des méthodes comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, dans certains cas, bien que rares, une administration ou un organisme public pourra opter pour la méthode de la comptabilité de caisse pour ses états financiers et pour la méthode de la comptabilité d'exercice pour son budget. En outre, les budgets pourront se concentrer ou inclure des informations concernant les engagements à dépenser des fonds dans le futur et les modifications de ces engagements, tandis que les états financiers détailleront les entrées et les sorties de trésorerie ainsi que leurs soldes. Cependant, l'entité budgétaire et l'entité d'information financière sont souvent une seule et même entité. De même, la période pour laquelle le budget est préparé et la base de classification adoptée pour le budget seront souvent reflétées dans les états financiers. Ceci garantira que le système comptable enregistre et fournit les informations financières d'une manière facilitant la comparaison des montants budgétés et des montants réels à des fins de gestion et de reddition des comptes, pour surveiller par exemple l'avancée de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour informer l'État, le public et les autres utilisateurs de manière pertinente et en temps opportun.

- 1.7.29 Dans certains pays, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou d'exercice conformément au système d'information statistique englobant des entités et les activités différentes de celles figurant dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour être conformes à un système d'information statistique peuvent se concentrer sur le secteur des administrations publiques et n'englober que les entités exerçant comme activité principale les fonctions « primaires » ou « non marchandes » de l'État, tandis que les états financiers concernent toutes les activités contrôlées par un État, y compris les activités marchandes de ce dernier.
- 1.7.30 Dans les modèles d'information statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre les échelons nationaux, fédéraux / régionaux et locaux. Dans certains pays, l'État peut contrôler les administrations fédérales / régionales et locales, consolider ces administrations dans ses états financiers, et demander à ce que soit rendu public, un budget approuvé englobant les trois échelons d'autorité. Dans ces cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités publiques nationales. Cependant, lorsqu'un État ne contrôle pas les administrations fédérales ou locales, son état financier ne consolidera pas les échelons fédéraux / régionaux ou locaux. Toutefois, des états financiers distincts peuvent être préparés pour chaque échelon d'autorité. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliqueront qu'aux états financiers des entités publiques lorsque les budgets approuvés des entités et des activités qu'elles contrôlent, ou des parties de ces derniers, sont rendus publics.

Budgets pluriannuels

- 1.7.31 Certaines administrations et autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels, plutôt que des budgets annuels. Généralement, les budgets pluriannuels comprennent une série de budgets annuels ou des objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé correspondant à chaque période annuelle distincte reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit le report des autorisations non utilisées d'un exercice à l'autre.
- 1.7.32 Les administrations et les autres entités préparant des budgets pluriannuels peuvent adopter des approches différentes afin de déterminer leur budget initial et leur budget final, en fonction de la manière dont leur budget est validé. Par exemple, administration pourra valider un budget biennal contenant deux budgets annuels approuvés, auquel cas un budget initial et un budget final approuvés pourront être identifiés pour chaque période annuelle. Si des autorisations non consommées de la première année du budget biennal peuvent être légalement utilisées la seconde année, le budget « initial » correspondant à la période de la seconde année sera augmenté de ces montants « reportés ». Dans les rares cas où une administration fera passer un budget biennal ou pluriannuel ne séparant pas spécifiquement les montants en fonction de la période annuelle, faire appel au jugement pourra être nécessaire

pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle, afin de définir le budget annuel, pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et le budget final approuvé pour la première année d'une période biennale engloberont toute dépense d'investissement approuvée pour la période biennale et survenue pendant la première année ainsi que le montant relatif aux postes de produits et de recettes récurrents attribuables à cette année. Les montants non utilisés de la première période annuelle seraient alors intégrés au budget « initial » de la seconde période annuelle et ce budget, ainsi que les amendements à ce dernier, formeraient le budget final pour la deuxième année. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations concernant la relation entre les montants budgétés et les montants réels pendant la période budgétaire.

Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au périmètre du budget

- 1.7.33 *Toute entité doit détailler dans les notes aux états financiers la base budgétaire et la base de classification adoptée dans le budget approuvé.*
- 1.7.34 La méthode comptable (méthode de la comptabilité de caisse, d'exercice ou autre) utilisée lors de la préparation et de la présentation du budget peut différer de celle utilisée dans les états financiers. Ces différences peuvent survenir lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations en adoptant des perspectives différentes – le budget peut en effet se concentrer sur les flux de trésorerie et certaines régularisations et certains engagements, tandis que les états financiers renseignent sur les entrées et sorties de trésorerie.
- 1.7.35 Les formats et les systèmes de classification choisis pour la présentation du budget approuvé peuvent également différer des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classer les postes selon la même méthode que celle adoptée dans les états financiers ; il peut notamment classer les dépenses par nature économique (rémunération du personnel, fournitures et consommables, subventions et transferts, etc.) ou par fonction (santé, éducation, etc.). Sinon, le budget peut classer les postes en fonction des programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle des maladies contagieuses) ou des composantes des programmes liées aux objectifs de réalisation des performances (par exemple, les étudiants diplômés de l'enseignement supérieur ou les interventions chirurgicales réalisées par les services d'urgence d'un hôpital), ce qui diffère des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent pour les activités courantes (par exemple, l'éducation ou la santé) peut être approuvé séparément du budget des investissements pour les dépenses d'investissement (par exemple, les infrastructures ou les immeubles).
- 1.7.36 La présentation de la base budgétaire et de la base de classification adoptée pour la préparation et la présentation des budgets approuvés aidera les

utilisateurs à mieux comprendre la relation existant entre le budget et les informations comptables présentées dans les états financiers.

- 1.7.37 ***Toute entité doit indiquer dans les notes aux états financiers la période couverte par le budget approuvé.***
- 1.7.38 Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver les budgets pour une période annuelle ou des périodes pluriannuelles. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période diffère de l'exercice adopté pour les états financiers aidera les utilisateurs de ces états financiers à mieux comprendre la relation existant entre les données du budget et la comparaison du budget par rapport aux états financiers. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période est identique à celle couverte par les états financiers jouera également un rôle de confirmation utile, notamment dans les pays où des états et des rapports financiers, ainsi que des budgets provisoires sont également préparés.
- 1.7.39 ***Toute entité doit indiquer dans les notes aux états financiers les entités incluses dans le budget approuvé.***
- 1.7.40 Le paragraphe 2.1.37 de la deuxième partie de la présente Norme encourage les entités contrôlantes à préparer et à présenter des états financiers consolidés englobant les entités dépendant du budget et les entités commerciales du secteur public contrôlées par l'État. Cependant, comme indiqué au paragraphe 1.7.29, les budgets approuvés préparés conformément aux modèles d'information statistique peuvent ne pas englober les activités de l'administration publique réalisées sur une base commerciale ou marchande. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.7.25, les montants budgétés et les montants réels seront présentés sur une base comparable. Le détail des entités concernées par le budget permettra aux utilisateurs d'identifier dans quelle mesure les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et en quoi l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable

- 1.7.41 ***Les montants réels présentés sur une base comparable au budget, conformément au paragraphe 1.7.25 doivent, lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, être rapprochés avec le total des entrées et le total des sorties de trésorerie, en identifiant séparément les différences d'entité, les différences temporelles et de base. Le rapprochement doit figurer dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels ou dans les notes aux états financiers.***
- 1.7.42 Les différences entre les montants réels identifiés conformément à la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent utilement être classées selon les catégories suivantes :

- (a) Les différences de base budgétaire, qui surviennent lorsque le budget approuvé est préparé sur une base autre que la méthode comptable. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité d'exercice ou selon la méthode de comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ;
- (b) Les différences temporelles, qui surviennent lorsque la période budgétaire diffère de l'exercice couvert par les états financiers ; et
- (c) Les différences d'entité, qui surviennent lorsque le budget omet des programmes ou des entités faisant partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il peut également exister des différences dans les formats et les systèmes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

- 1.7.43 Le rapprochement exigé par le paragraphe 1.7.41 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations comptables en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels calculés sur une base budgétaire et le total des entrées et des sorties de trésorerie comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque sous total et total, ou de chaque catégorie de postes, présenté dans une comparaison des montants budgétés et réels avec les montants équivalents dans les états financiers.
- 1.7.44 Pour les entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse pour la préparation des documents budgétaires et des états financiers, aucun rapprochement ne sera imposé lorsque le budget est préparé pour la même période, lorsqu'il englobe les mêmes entités et qu'il adopte le même format de présentation que les états financiers. Pour les autres entités adoptant la même méthode comptable pour le budget et les états financiers, il pourra exister une différence au niveau du format de présentation, de l'entité présentant les états financiers ou de l'exercice ; par exemple, le budget approuvé pourra adopter un format de classification ou de présentation différent de ceux des états financiers, inclure que les activités non marchandes de l'entité ou s'échelonner sur plusieurs années. Un rapprochement peut s'avérer nécessaire en présence de différences de présentation, de différences temporelles ou d'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même méthode comptable.
- 1.7.45 ***Conformément aux dispositions de la présente Norme, la présentation d'informations comparatives concernant l'exercice précédent n'est pas exigée.***
- 1.7.46 La présente Norme exige qu'une comparaison des montants budgétés et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités rendant public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose aucune présentation d'une comparaison des montants réels et du budget de l'exercice précédent,

ni la présentation, dans les états financiers de l'exercice considéré, du détail des différences entre les montants budgétés et les montants réels de l'exercice précédent.

1.8 Date d'entrée en vigueur de la première partie et des dispositions transitoires

Dispositions transitoires

- 1.8.1 *Les entités adoptant l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la première fois, doivent appliquer l'ensemble de ses dispositions dès la date de sa première adoption.*
- 1.8.2. *Les entités présentant actuellement les états financiers conformément à la version précédente de l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions de la présente Norme avant le 1^{er} janvier 2019.*
- 1.8.3. *Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire visée au paragraphe 1.8.2, elles doivent indiquer les méthodes comptables n'ayant pas encore été adoptées.*
- 1.8.4 Lorsque une entité adopte la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse pour la première fois, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de la date d'adoption. Les dispositions transitoires prévoient que les entités adoptant actuellement la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse disposent d'une période pouvant aller jusqu'à deux ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente Norme pour l'adoption de l'ensemble des méthodes comptables. Les entités qui bénéficient des dispositions transitoires doivent identifier les méthodes avec lesquelles elles ne sont pas encore en totale conformité. Tous les changements apportés aux méthodes comptables suite à l'application de la présente Norme doivent être recensés conformément aux dispositions des paragraphes 1.8.11 à 1.8.13 ci-après.

Date d'entrée en vigueur

- 1.8.5 *Toute entité doit appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2019, elle doit l'indiquer.*
- 1.8.6 La présente Norme s'applique à toute entité adoptant l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse pour la première fois et à toute entité l'ayant déjà adoptée.

Retrait et remplacement de la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

- 1.8.7 *La présente norme annule et remplace l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2007.*
- 1.8.8 La première version de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été publiée en janvier 2003. Elle s'appliquait aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Elle a ensuite été mise à jour avec des dispositions et recommandations supplémentaires relatives à l'information budgétaire et à l'assistance externe en 2006 et 2007. La date d'entrée en vigueur des dispositions supplémentaires de la section 9 *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* et la section 10 *Bénéficiaires de l'assistance externe* de la première partie de la Norme concernait les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.
- 1.8.9 La présente Norme a été publiée en 2017. Elle annule et remplace la version de 2007 précédemment publiée. La révision prévoit une dérogation à l'obligation de préparer des états financiers consolidés et de présenter des informations sur les paiements effectués par des tiers et l'assistance externe présentée dans la première partie de la version de 2007. Certaines de ses dispositions sont désormais présentées sous forme de recommandations dans la deuxième partie de la présente Norme. La présente Norme a également été modifiée afin de mieux s'adapter au *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* (le « Cadre conceptuel ») et aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice actuellement en vigueur, s'il y a lieu.
- 1.8.10 L'association des dispositions et recommandations de la première et de la deuxième partie de la présente Norme signifie que sur de nombreux points, mais pas nécessairement sur tous, les informations présentées dans les états financiers préparés conformément à la version précédente de la norme seront également présentées dans les états financiers préparés conformément à la présente Norme. Toutefois, les entités présentant des états financiers en conformité avec la version précédente de la norme devront réexaminer les dispositions et recommandations de la présente Norme afin de s'assurer qu'elles demeurent conformes.

Changements de méthodes comptables pour les entités ayant adopté la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

- 1.8.11 *Lorsque l'adoption de la présente Norme exige le changement d'une méthode comptable utilisée par une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, l'entité doit appliquer le changement rétrospectivement en ajustant le solde de trésorerie à*

l'ouverture de l'exercice présenté ainsi que les autres montants comparatifs communiqués pour l'exercice précédent présenté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

1.8.12 *Si une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse n'est pas en mesure de définir l'effet cumulatif, à l'ouverture de l'exercice, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à l'exercice précédent présenté, l'entité doit :*

- (a) *appliquer la nouvelle méthode comptable aux opérations, autres événements et circonstances survenant après la date du changement de méthode ; et*
- (b) *comptabiliser l'effet de la nouvelle méthode sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de l'exercice considéré et des exercices ultérieurs concernés par le changement.*

1.8.13 *Lorsque la première application de la présente Norme par une entité appliquant la version précédente de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (a) a une incidence sur l'exercice considéré ou l'exercice précédent ou (b) aurait une telle incidence, sans qu'il soit praticable de définir le montant de l'ajustement, l'entité doit indiquer :*

- (a) *la nature du changement de la méthode comptable ;*
- (b) *le montant de l'ajustement pour chaque poste concerné des états financiers, pour l'exercice considéré et l'exercice précédent présenté, dans la mesure du possible ; et*
- (c) *les circonstances expliquant cette situation ainsi que le détail des modalités et de la date d'entrée en vigueur du changement de méthode comptable si l'application rétrospective exigée par le paragraphe 1.8.11 est impraticable.*

Base des conclusions – Première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, mais n'en fait pas partie intégrante.

La Base des conclusions faisant suite à la deuxième partie de la présente Norme porte sur les modifications apportées aux recommandations de la deuxième partie.

Introduction

BC1. L'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse* (l'« IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ») a été publiée en janvier 2003 et mise à jour avec l'ajout de dispositions et recommandations supplémentaires relatives à la présentation des informations budgétaires en 2006 et à l'assistance externe en 2007. Elle se compose de deux parties : la première partie identifie les dispositions devant être adoptées par toute entité présentant des états financiers à usage général conformes à la présente Norme. La deuxième partie indique les informations supplémentaires dont la présentation est recommandée aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions et accompagne les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Motifs et portée de la présente révision

BC2. Bien que les points de vue diffèrent quant au nombre d'administrations et d'autres entités du secteur public ayant adopté l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, il est généralement admis qu'elle n'est pas adoptée de manière large. Les dispositions en matière de consolidation, d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers ont été définies par le groupe de travail de l'IPSASB chargé de la révision des normes IPSAS (IPSASB Task Force Report 2010) ainsi que par de nombreuses parties prenantes, notamment des parties prenantes appliquant les normes IPSAS, comme des obstacles majeurs à l'adoption de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.

BC3. Malgré son adoption limitée, la consultation stratégique menée par l'IPSASB en 2014 a conclu qu'il existe un fort soutien en faveur du maintien de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, que ce soit en tant que norme à part entière ou en tant que première étape de la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption de ces normes ainsi que, dans certains cas, en faveur de la révision de ses dispositions afin d'éliminer les obstacles à son adoption. Les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse sont également invitées à consulter l'étude de l'IPSASB « Study 14 *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* » (troisième édition publiée en janvier 2011) qui

fournit des commentaires sur les approches pouvant être adoptées en cas de transition vers la comptabilité d'exercice.

- BC4. Les modifications apportées à la présente version révisée de la norme fondée sur la comptabilité de caisse (2017) reflètent une révision à portée limitée de l'IPSAS en réponse aux commentaires reçus par l'IPSASB de la part des parties prenantes quant à l'application de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse. Les modifications visent à :
- (a) surmonter les obstacles majeurs à son adoption correspondant aux dispositions en matière de consolidation, d'assistance externe et de paiements effectués par des tiers ; et
 - (b) souligner que, dans le cadre de la stratégie de définition de normes de l'IPSASB, la norme fondée sur la comptabilité de caisse a essentiellement pour vocation de constituer une étape intermédiaire vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice plutôt qu'une fin en soi.
- BC5. La présente version révisée de la norme fondée sur la comptabilité de caisse (2017) comprend également des modifications mineures. Ces modifications sont destinées à garantir que, bien que les dispositions et recommandations de la présente Norme puissent différer des dispositions des IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice, elles ne s'opposent pas aux dispositions en question à moins que ce soit fait à dessein pour refléter le fait que la présente Norme met l'accent sur la comptabilité de caisse. Depuis la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse en 2003, les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ont été mises à jour et, dans certains cas, supprimées et/ou remplacées. Les modifications mineures reflètent, le cas échéant, l'évolution des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Consolidation

- BC6. De nombreuses entités du secteur public souhaitant préparer des états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme et refléter les meilleures pratiques en matière d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse se sont heurtées à des obstacles considérables lors de la préparation et de la présentation d'états financiers totalement consolidés. Il y a plusieurs raisons à cela, notamment : (a) la compatibilité avec la législation ou la réglementation applicable qui impose la préparation de rapports financiers pour le budget, le secteur des administrations publiques ou tout autre groupe d'activités ; (b) les difficultés à identifier toutes les entités contrôlées à la date de clôture ; (c) les différences en matière de base comptable adoptée par les entités commerciales du secteur public et (d) la capacité (notamment l'accès à l'expertise technique nécessaire) à recueillir et traiter les données nécessaires en temps opportun et à respecter les dates limites pour la présentation des informations.

- BC7. De nombreuses parties prenantes ont exprimé la crainte que les précédentes dispositions en matière de consolidation compromettent la capacité de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2007) à améliorer la qualité des états financiers préparés selon cette méthode et à accompagner la transition vers l'information financière et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice car les administrations et les autres entités du secteur public ne seraient pas en mesure de se conformer à la Norme. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) apporte des modifications à la version de 2007 afin de répondre à ces préoccupations, comme souligné ci-dessus.
- BC8. Dans la présente version révisée, la disposition imposant aux entités contrôlantes de préparer des états financiers consolidés intégrant l'ensemble des entités contrôlées est supprimée de la première partie de la Norme. Cette disposition est présentée sous forme de recommandation dans la deuxième partie, l'objectif étant de surmonter un obstacle majeur à l'adoption des IPSAS.
- BC9. La deuxième partie de la présente Norme encourage également les entités contrôlantes ne consolidant pas l'ensemble des entités contrôlées à préparer des états financiers qui reflètent le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l'État pendant leur transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Cette approche contribue à une transition harmonieuse et praticable vers une consolidation complète comme requis par les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Elle répond aux inquiétudes de certaines parties prenantes selon lesquelles la consolidation risque d'entraîner une perte d'informations sur les activités essentielles de l'État et, dans certains cas, est contraire aux exigences législatives.
- BC10. Pour accompagner les entités en cours de transition vers la méthode de la comptabilité d'exercice, les principales définitions, notamment celle du contrôle, ont été révisées lorsque cela s'est avéré nécessaire, afin de garantir qu'elles ne sont pas en contradiction avec IPSAS 34, *États financiers individuels* et IPSAS 35, *États financiers consolidés*.
- BC11. L'IPSASB a examiné un certain nombre d'approches visant à supprimer les obstacles à l'adoption générés par les dispositions actuelles en matière de consolidation. Bien que plusieurs de ces approches étaient fondées, l'IPSASB a décidé que, dans l'ensemble, l'approche adoptée dans la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse (2017) constituait la meilleure réponse aux inquiétudes des entités mettant en œuvre la norme IPSAS fondée sur comptabilité de caisse et aux inquiétudes des parties prenantes dépendant des états financiers préparés conformément aux IPSAS pour obtenir des informations utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Parmi les

autres approches examinées et les motifs retenus par l'IPSASB pour ne pas proposer leur adoption figurent notamment :

- (a) prévoir une période transitoire de 3 à 5 ans, voire plus longue, à compter de la première adoption pour que les entités puissent se conformer à la disposition imposant aux entités contrôlantes de consolider l'ensemble des entités contrôlées. Cependant, 12 années se sont écoulées depuis la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse et la consolidation demeure un obstacle majeur à son adoption. L'IPSASB n'était pas convaincu qu'une période transitoire de 3 à 5 ans suffirait pour surmonter les différents obstacles identifiés dans de nombreux pays ;
- (b) reformuler, sous la forme de recommandations, toutes les dispositions en matière de consolidation, à l'exception des dispositions relatives aux procédures comptables devant être adoptées dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés et de la présentation de la composition de l'entité économique. Cette approche était intéressante. Elle impliquait que les procédures adoptées en vue de la préparation des états financiers consolidés seraient identifiées comme des dispositions devant être appliquées systématiquement d'un exercice à l'autre pour une même entité économique ainsi que pour toutes les entités se conformant aux IPSAS. Cependant, le fait de considérer ses aspects comme des dispositions normatives pouvait continuer d'entraver l'adoption des IPSAS. En outre, l'IPSASB estimait que le fait de désigner certains processus et informations essentiels à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés comme des dispositions et certains autres simplement comme des recommandations était difficile à justifier et conduisait à une norme d'une complexité inutile ;
- (c) maintenir les dispositions existantes en matière de consolidation tout en prévoyant des dérogations dans le cas d'obstacles pratiques spécifiques tels que la nécessité de consolider des entités commerciales du secteur public ou d'autres catégories problématiques d'entités du secteur public. Cette approche aurait permis de surmonter certains des obstacles identifiés par les parties prenantes et était intéressante à cet égard. Cependant, elle n'apportait pas de réponse à tous les obstacles. En outre, pour assurer une application uniforme, elle aurait également exigé de convenir d'une définition de ce qu'est une entité commerciale du secteur public ou une autre catégorie spécifique d'entités du secteur public. Or, il n'était pas certain qu'une telle définition serait aisément applicable dans tous les pays ; et
- (d) exiger la présentation d'états financiers pour une entité économique reflétant le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques ou un groupe provisoire similaire d'entités contrôlées plutôt que pour l'ensemble des entités contrôlées. Cette approche apportait

une réponse aux obstacles identifiés par les parties prenantes dans plusieurs pays et était intéressante à cet égard. Cependant, toute tentative de définir ou délimiter un tel groupe provisoire était susceptible d'entraîner certaines difficultés propres à chaque pays, notamment si les dispositions législatives ne prévoyaient pas expressément un groupe provisoire déterminé. Elle risquait également de créer des obstacles dans des pays en cours de transition vers la méthode de la comptabilité d'exercice et qui auraient dépassé le stade de l'entité présentant des états financiers pour un groupe provisoire d'entités éventuellement défini. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) autorise et reconnaît la préparation et la présentation d'états financiers de groupe qui reflètent le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques dans le cadre de la transition vers l'adoption complète de la comptabilité d'exercice.

Assistance externe

- BC12. Les dispositions et recommandations pour la présentation d'informations sur l'assistance externe ont été ajoutées à la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse en 2007. Elles s'inscrivaient en réponse aux demandes de nombreux destinataires, donateurs et autres parties prenantes de la communauté de l'information financière qui jugeaient nécessaire de mettre en œuvre des dispositions normatives internationales relatives à l'information financière en matière d'assistance externe selon la méthode de la comptabilité de caisse.
- BC13. Toutefois, l'IPSASB était conscient que les informations dont les bénéficiaires de l'assistance externe avaient besoin n'étaient pas immédiatement disponibles ou accessibles comme cela avait été prévu par la norme IPSASB et ses parties prenantes lors de l'élaboration des dispositions normatives. Elles ont ainsi été intégrées à la version 2007 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse après avoir été soumises à la procédure d'approbation de l'IPSASB. La norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 prévoyait une dérogation aux dispositions en matière de présentation d'informations lorsque celles-ci n'étaient pas aisément disponibles ou vérifiables. Cependant, la norme IPSASB craignait que le nombre de cas dans lesquels cette dérogation serait nécessaire et l'incapacité à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des informations présentées auraient pu nuire à l'utilité des informations communiquées aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) a répondu aux inquiétudes soulevées ci-dessus.
- BC14. Toutes les dispositions imposant la présentation des informations disponibles à la date de clôture concernant l'assistance externe reçue pendant l'exercice ont été supprimées de la première partie et reformulées sous forme de

recommandations dans la deuxième partie de la norme IPSAS. Elles ont également été révisées afin de mettre l'accent sur l'assistance externe reçue sous la forme de fonds ou de paiements effectués par des tiers. La version 2017 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse encourage également la présentation d'informations similaires sur *toute autre forme d'assistance* (assistance provenant d'organisations non gouvernementales et d'autres sources) reçue par l'entité au cours de l'exercice.

- BC15. La reformulation de ces dispositions sous forme de recommandations permet de surmonter un obstacle majeur à l'adoption de la norme IPSAS. Elle répond également aux inquiétudes exprimées par les parties prenantes sur le fait que les dispositions exigeant la présentation d'informations sur l'assistance externe contenues dans la version 2007 de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse :
- (a) étaient plus détaillées et contraignantes que les dispositions des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, ce qui ne concordait pas avec la vocation de la norme à accompagner la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ; et
 - (b) correspondaient à des informations davantage adaptées à des rapports financiers à usage spécifique plutôt qu'à des états financiers à usage général.
- BC16. L'assistance externe reçue sous forme de fonds continuera d'être comptabilisée dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.18 est ajouté dans la première partie de la version 2017 de la norme IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse pour souligner que, pour de nombreuses entités du secteur public présentant des états financiers dans des pays en développement, le montant de l'assistance externe reçue sous forme de fonds est susceptible de justifier une présentation distincte dans l'état des entrées et sorties de trésorerie.

Paiements effectués par des tiers

- BC17. En principe, la présentation des paiements effectués par des tiers dans une colonne distincte de l'état des entrées et sorties de trésorerie semble fondée. Elle permet d'assurer que le type d'accords de fourniture de ressources de trésorerie visant à appuyer les activités d'une entité durant toute période, que ces ressources soient fournies à l'entité bénéficiaire pour l'acquisition de biens ou de services ou bien directement au fournisseur des biens ou services désigné par le bénéficiaire, ne détermine pas la présentation ou non de ces paiements dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. Cependant, ces paiements effectués par des tiers, qui correspondent principalement à des paiements pour des biens et des services, sont susceptibles de répondre à la définition de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance.

- BC18. Les inquiétudes mentionnées ci-dessus concernant l'accès limité aux informations à fournir sur l'assistance externe sous la forme de paiements effectués par des tiers ainsi que l'éventuelle mauvaise interprétation des informations forcément incomplètes qui en découle concernent également les autres catégories de paiements effectués par des tiers.
- BC19. Dans la version 2017 de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse, les dispositions relatives aux informations à fournir sur les paiements effectués par des tiers sont supprimées de la première partie et reformulées sous forme de recommandations dans la deuxième partie. Cette évolution répond aux inquiétudes exprimées par de nombreuses parties prenantes et permet de surmonter un obstacle majeur à l'adoption de l'IPSAS.
- BC20. Dans certains pays, une administration gère les dépenses de ses départements et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée comme un « compte unique » de trésorerie. L'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 prévoyait que, dans le cadre d'accords portant sur ce « compte unique », les montants versés par l'entité centrale pour le compte d'un ministère ou d'une autre entité publique présentant des états financiers devaient également être classés comme des paiements effectués par un tiers. L'IPSASB était d'avis que, bien que les divers ministères et entités ne détiennent pas de comptes bancaires distincts sur lesquels les montants autorisés sont déposés, ils peuvent utiliser les montants en question et en bénéficieront. Par conséquent, ils contrôlent les flux de trésorerie entrants et sortants et les soldes disponibles. La version 2017 de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse donne des explications supplémentaires au sujet des accords portant sur un « compte unique » afin de refléter le point de vue de l'IPSASB selon lequel ce type d'accords ne donne pas lieu à des paiements effectués par des tiers.

Modifications mineures — Correction d'erreurs, monnaie étrangère, entreprises publiques et caractéristiques qualitatives

- BC21. Certaines modifications mineures ont été apportées à la terminologie et aux termes définis dans les sections *Correction d'erreurs* et *Monnaie étrangère* afin de garantir que les dispositions de la présente Norme ne sont pas en contradiction avec celles des normes équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en 2000 et révisée en décembre 2006) et IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en 2000, révisée en décembre 2006 et en avril 2008).
- BC22. Les différences entre les versions actuelles des normes IPSAS 3 et IPSAS 4 et les IPSAS équivalentes en vigueur lorsque l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse a été approuvée en 2007 sont significatives. Dans certains cas, elles impliquaient des méthodes comptables différentes et dans d'autres, la présentation d'informations supplémentaires. Les lecteurs

doivent être conscients que les modifications apportées à ces sections dans la version 2017 de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ne reflètent pas totalement l'ensemble des dispositions des versions mises à jour des normes IPSAS 3 et IPSAS 4. Cela est dû au fait que la norme IPSASB n'a pas recueilli de commentaires indiquant que les dispositions de l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse publiée en 2007 entravent son adoption. L'IPSASB craignait que la modification de la norme IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse afin d'intégrer tous les changements apportés aux normes IPSAS 3 et IPSAS 4 produise des effets imprévisibles pouvant créer des obstacles supplémentaires à l'adoption de la norme IPSAS. Bien que des modifications plus significatives de ces sections dépassent la portée limitée de la présente révision, elles pourront être envisagées dans le cadre de toute révision future de la présente Norme.

- BC23. Suite aux modifications mineures apportées, la présente version révisée de la norme IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse (2017) :
- (a) ne contient plus la définition et l'explication du terme « entreprise publique ». Les caractéristiques des entités du secteur public auxquelles les IPSAS ont vocation à s'appliquer sont identifiées. Ce changement est conforme aux modifications apportées aux IPSAS dans le document *L'applicabilité des normes IPSAS* (publié en avril 2016) ;
 - (b) met à jour les objectifs de l'information financière ainsi que l'identification et la description des caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général et les contraintes générales imposées sur ces informations et les utilisateurs des états financiers à usage général, afin de mieux refléter les explications correspondantes dans le Cadre conceptuel. Des modifications similaires sont en cours d'élaboration afin d'être intégrées dans les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice ; et
 - (c) réunit et modifie les dispositions relatives à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme ainsi que les modalités transitoires afin de mieux refléter les dispositions équivalentes d'IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* applicable aujourd'hui.

Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à clarifier la signification des dispositions de la première partie de la présente Norme en illustrant leur application dans la préparation et la présentation d'états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse pour:

- A. Les états financiers d'un État A;**
- B. Les états financiers d'une Entité publique B qui contrôle son propre compte bancaire; et**
- C. Les états financiers d'un Ministère C dont les entrées et sorties de trésorerie sont gérées via une entité centralisée souvent désignée par le terme « compte unique ».**

ANNEXE 1A

ÉTATS FINANCIERS POUR L'ÉTAT A

ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE
POUR L'EXERCICE CLÔT

LE 31 DÉCEMBRE 200X

(ENTRÉES DE TRÉSORERIE UNIQUEMENT)

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->	<---200X-1--->
		Entrées/ (sorties)	Entrées/ (sorties)
ENTREES DE TRESORERIE			
<i>Recettes fiscales</i>			
Impôt sur le résultat		X	X
Taxe sur la valeur ajoutée		X	X
Impôt foncier		X	X
Autres taxes		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
<i>Autres Subventions et aides</i>	10	X	X
<i>Emprunts</i>	3		
Institutions commerciales		X	
Banques de développement et organismes similaires		X	
<i>Entrées de capital</i>			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Produits de la cession d'instruments financiers			
		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Activités marchandes</i>			
Produits d'activités marchandes		X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	4	X	X
Total des entrées de trésorerie		<u>X</u>	<u>X</u>

	Note	<-----200X----->	<-----200X-1----->
(en milliers d'unités monétaires)		Entrées/ (sorties)	Entrées/ (sorties)
ENTREES DE TRESORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
Fournitures et consommables		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions		(X)	(X)
Autres transferts versés		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Dépenses d'investissement</i>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Remboursement d'emprunts et intérêts</i>			
Remboursement d'emprunts		(X)	(X)
Intérêts versés		(X)	(X)
		(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie	5	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2	X	X
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à la clôture de l'exercice	2	X	X

ÉTAT DE COMPARAISON DES MONTANTS BUDGÉTÉS ET DES MONTANTS RÉELS

Exercice clôturé au 31 décembre 200X -État X

Budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse

(Classification des paiements par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)	Montants réels	Budget final	Budget initial	<i>*Différence : Budget réel et budget final</i>
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Subventions et accords d'assistance	X	X	X	X
Produits : emprunts	X	X	X	X
Produits : cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Produits : cession d'instruments financiers	X	X	X	X
Activités marchandes	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public / sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection de l'environnement	(X)	(X)	(X)	(X)
Autres services publics	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX NETS DE TRÉSORERIE	X	X	X	X

* La colonne « Différence » n'est pas obligatoire. Cependant, une comparaison entre le budget initial, le budget final et le budget réel, clairement identifiée selon le cas, peut être incluse.

États financiers additionnels (facultatifs)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés pour fournir des détails de montants inclus dans l'état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie : par exemple, pour présenter des informations par grands groupes de fonds ou pour présenter des dépenses par fonction ou par programme importants, ou pour fournir des détails sur les sources d'emprunt. Des colonnes présentant les montants budgétés peuvent également être incluses.

ÉTAT DES ENTRÉES DE TRÉSORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
	Entrées	Entrées
ENTRÉES DE TRÉSORERIE		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds commerciaux	X	X
Emprunts	X	X
Total des entrées de trésorerie	<u>X</u>	<u>X</u>

PRODUITS D'EMPRUNTS

(en milliers d'unités monétaires)	Note	200X	200X-1
		Entrées de	Entrées de
		trésorerie	trésorerie
EMPRUNTS			
Institution commerciale nationale		X	X
Institution commerciale étrangère		X	X
Banques de développement et organismes de prêts similaires		X	X
Total emprunts	3	<u>X</u>	<u>X</u>

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR PROGRAMMES/ACTIVITÉS/ FONCTION DE L'ÉTAT

	200X	200X-1
	Sorties	Sorties
(en milliers d'unités monétaires)		
SORTIES – Compte opérationnel		
Éducation	X	X
Santé	X	X
Protection sociale	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X
Affaires économiques	X	X
Protection de l'environnement	X	X
Services généraux des administrations publiques	X	X
Total des sorties de trésorerie	X	X
SORTIES – Compte de capital		
Éducation	X	X
Santé	X	X
Protection sociale et aide sociale	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X
Protection de l'environnement	X	X
Services généraux des administrations publiques	X	X
Total des sorties de trésorerie	X	X
Total des comptes opérationnel	X	X

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ENSEMBLE DE L'ADMINISTRATION DE L'ÉTAT A

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

Les activités de l'État comprennent la fourniture de services dans les secteurs de la santé, du logement, des loisirs, et de la culture ainsi que les services généraux des administrations publiques et la gestion économique à l'intention des parties prenantes et pour le compte de ces dernières. [Identifier l'échelon d'autorité, le pays et la nature des services fournis.]

Une liste des entités significatives incluses dans les états financiers et les secteurs dans lesquels elles opèrent figure dans la note 7 aux états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Fonds en caisse et comptes auprès des banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

3. Emprunts

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques commerciales et d'institutions commerciales similaires ainsi que de banques de développement et d'organismes d'aide similaires.

4. Autres entrées de trésorerie

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

5. Autres sorties/dépenses

Sont compris dans les autres sorties de trésorerie les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

6. Lignes de crédit non utilisées, autres que celles provenant d'assistance externe

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Variations des lignes de crédit non utilisées		
Lignes de crédit non utilisées au 1.1.0X	X	X
Facilité d'emprunt supplémentaire	X	X
Total disponible	X	X
Montant utilisé	(X)	(X)
Facilité clôturée/annulée	(X)	(X)
Lignes de crédit non utilisées au 31.12.0X	X	X

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Lignes de crédit non utilisées		
Institutions financières commerciales	X	X
Baanques de développement et organismes similaires	X	X
Total des lignes de crédit non utilisées	X	X

7. Entités significatives

<u>Entité 2000X</u>	<u>Entité 2000X-1</u>
Entité A	Entité A
Entité B	Entité B
Entité C	Entité C
Entité D	Entité D

8. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, Directeur du Trésor du pays A.

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget approuvé est établi selon la même méthode comptable (comptabilité de caisse), selon la même base de classification, et pour la même période (du 1^{er} janvier 200X au 31 décembre 200X), comme pour les états financiers. Il comprend les mêmes entités que l'état financier consolidé – ces dernières sont identifiées à la Note 7 ci-dessus.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25% par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été constatée.

Note 9 alternative (lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base différente)

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée. Le budget approuvé couvre l'exercice fiscal allant du 1^{er} janvier 200X au 31 décembre 200X, et comprend toutes les entités appartenant au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères, identifiés dans la note 7 précédente.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25 % par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre

différence significative n'a été relevée entre le budget final approuvé et les montants réels.

Les bases budgétaires et comptables diffèrent. Les états financiers de l'ensemble de l'Administration sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse, avec une présentation des dépenses par nature. Les états financiers englobent toutes les entités contrôlées, y compris les entités commerciales du secteur public pour l'exercice débutant le 1^{er} janvier 20XX et clôturé le 31 décembre 20XX. Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée et ne concerne que le secteur des administrations publiques, qui exclut les entreprises publiques et certaines activités et entités non marchandes.

Les montants figurant dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ont été ajustés pour être adaptés à la méthode de la comptabilité de caisse modifiée selon une présentation par fonctions pour disposer de la même base que le budget final approuvé. En outre, les ajustements, réalisés aux montants de l'état des entrées et des sorties de trésorerie consécutifs aux différences temporelles liées aux reports de crédits et au périmètre des entités couvertes (entreprises commerciales du secteur public), ont été effectués afin d'exprimer les montants réels sur une base comparable à celle du budget final approuvé.

Un rapprochement entre les entrées et les sorties réelles présentées dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels et les montants du total des entrées et des sorties de trésorerie figurant dans l'état des entrées et sorties de trésorerie pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20XX est présenté ci-dessous.

	Total des entrées de trésorerie	Total des sorties de trésorerie
Montant réel calculé sur une base comparable, comme présenté dans le budget et l'état comparatif des montants réels	X	X
Différences de base	X	X
Différences temporelles	-	-
Différences d'entité	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	
Total des sorties de trésorerie		X

Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés pour la même période. Il existe une différence en matière d'entité : le budget est préparé pour le secteur des administrations publiques et les états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe également une différence en matière de base : le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers sur une base de caisse modifiée.

Ce rapprochement pourrait être inclus dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels, ou dans une note.

11. Dons, subventions et autres formes d'aide

Les entrées de trésorerie pendant l'exercice ont pris la forme de dons, de subventions et d'autres formes d'aide provenant d'organismes donateurs bilatéraux et multilatéraux, d'organisations non gouvernementales ainsi que de mécanismes de financement coopératif établis par ces organismes et de dons d'organisations caritatives, de sociétés commerciales et de particuliers.

Le montant des dons, des subventions et d'autres formes d'aide (XXX) n'inclut pas l'aide reçue pendant l'exercice sous la forme de produits d'emprunts. Les produits de toute aide reçue au cours de l'exercice sous la forme d'emprunts sont intégrés dans le montant des emprunts présenté correspondant à un poste distinct de l'état des entées et des sorties de trésorerie.

ANNEXE 1B – ENTITÉ PUBLIQUE B**(CETTE ENTITÉ CONTRÔLE SON PROPRE COMPTE BANCAIRE.)****ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE DE L'EXERCICE CLOS****LE 31 DÉCEMBRE 200X**

	Note	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)			
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
Dotations		X	X
Autres entrées de trésorerie		X	X
Total des entrées de trésorerie		<u>X</u>	<u>X</u>
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
Loyers		(X)	(X)
Investissements		(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Augmentation/(diminution) de trésorerie		<u>X</u>	<u>X</u>
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2	X	X
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à la clôture de l'exercice	2	<u>X</u>	<u>X</u>

ÉTAT FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions. Un exemple de classification par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

	Note	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)		Sorties	Sorties
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Programme I		(X)	(X)
Programme II		(X)	(X)
Programme III		(X)	(X)
Programme IV		(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie		(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de l'exercice.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public (entité publique B). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

L'activité principale de l'entité publique B consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes. L'entité contrôle son propre compte bancaire.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

Les montants attribués à l'entité et toute autre entrée de trésorerie sont déposés sur le compte bancaire de l'entité et contrôlés par elle. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie directe sont déposées dans des comptes de transaction contrôlés par l'entité. Elles sont transférées au compte de recettes consolidé à la clôture de l'exercice.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants :

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Fonds en caisse et comptes auprès des banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et aux pouvoirs de l'entité.

4. Entités significatives

Entité 200X	Entit2 200X-1
Entité X	X
Entité Y	X

5. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour l'entité AB.

ANNEXE 1C – MINISTÈRE C**(L'ÉTAT GÈRE UN SYSTÈME CENTRALISÉ DE COMPTE UNIQUE)****ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE DU MINISTÈRE C POUR
L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 200X**

	Note	200X Entrées/ (Sorties)	200X-1 Entrées/ (Sorties)
(en milliers d'unités monétaires)			
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
Affectations/ dotations	2	X	X
Autres entrées de trésorerie		X	X
Total des entrées de trésorerie		X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
Loyers		(X)	(X)
Investissements		(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions ou sorties de trésorerie. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

(en milliers d'unités monétaires)	Note	200X Entrées/(Sorties)	200X-1 Entrées/(Sorties)
SORTIES DE TRÉSORERIE			
Programme I		X	X
Programme II		X	X
Programme III		X	X
Programme IV		X	X
Autres sorties de trésorerie		X	X
Total des sorties de trésorerie		X	X

NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière systématique tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public : le ministère C.

Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est définie dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX).

L'activité principale du ministère C consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes.

Le ministère C ne gère pas son propre compte bancaire. L'État gère une fonction de trésorerie centralisée qui administre les entrées et les sorties de trésorerie (charges) par le ministère pendant l'exercice.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Montants affectés au ministère C

Les montants affectés au ministère C sont gérés par le biais d'un compte central administré par la Direction du Trésor pour le compte du ministère. Ces montants sont alloués pour le compte du ministère, à la demande de celui-ci, sur présentation de documents ou d'autorisations appropriés. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les montants attribués au ministère qui n'ont pas été utilisés à la clôture de l'exercice sont transférés au compte de recettes consolidé.

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément aux attributions et à la compétence du ministère C.

4. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour le ministère C.

DEUXIEME PARTIE : INFORMATION FINANCIERE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Cette partie de la présente Norme est facultative. Elle vise à accompagner les entités en cours de transition depuis la méthode de la comptabilité de caisse vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Elle définit les informations supplémentaires à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle doit être lue simultanément à la première partie de la présente Norme, qui énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

Les entités présentant les états financiers devraient planifier leur transition vers l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et engager le processus de recueil des informations nécessaires à la mise en conformité avec les IPSAS compatibles avec le scénario de transition retenu.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE DEUXIÈME PARTIE : INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

2.1.1 *Dans cette partie de la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :*

La comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de clôture.

Les distributions aux contributeurs sont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie

de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Les activités ordinaires recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

- 2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Continuité d'activité

- 2.1.3 *Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.*
- 2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'ensemble de l'Administration. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si une entité est en situation de continuité d'activité, les personnes responsables de la préparation des états financiers :

- (a) doivent prendre en compte toute l'information disponible pour l'avenir prévisible, qui inclut, sans s'y limiter nécessairement, douze mois à compter de l'approbation des états financiers ; et
 - (b) peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs concernant la performance actuelle et future, des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations d'entrées de trésorerie ou la probabilité de la poursuite de financement public, et les sources potentielles de financement de remplacement avant qu'il soit approprié de conclure que l'entité est en situation de continuité d'activité.
- 2.1.5 Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité, telles qu'elles s'appliquent aux entreprises, semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'activité. Par exemple :
- (a) pour évaluer si une administration est en situation de continuité d'activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si leurs sorties de trésorerie peuvent excéder leurs entrées de trésorerie pendant de longues périodes ; et
 - (b) pour une entité individuelle, une évaluation de ses flux de trésorerie pour un exercice peut indiquer que l'entité n'est pas en situation de continuité d'activité. Des accords de financement pluriannuels peuvent toutefois avoir été mis en place avec l'État pour assurer la continuité d'activité de l'entité.

Opérations administrées

- 2.1.6 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*
- 2.1.7 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des

activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.

- 2.1.8. Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.9 à 2.1.13 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui :
- (a) peuvent être contrôlés par une administration ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme ; et
 - (b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

- 2.1.9 Les entités du secteur public peuvent contrôler de la trésorerie ou administrer des entrées ou sorties de trésorerie pour le compte de l'État ou d'autres administrations ou entités publiques. Ainsi, un Département ministériel en charge de la fiscalité (ou un organisme chargé du recouvrement des recettes) peut être mis en place avec son propre compte bancaire et disposer de crédits budgétaires destinés à financer ses activités. Les activités de ce Département pourront inclure l'administration de certains aspects de la Loi de Finances et englober le recouvrement d'impôts pour le compte de l'État.
- 2.1.10 Un Département ministériel en charge de la fiscalité peut utiliser la trésorerie qui lui a été attribuée et qui est déposée sur un compte bancaire qu'il contrôle pour réaliser ses objectifs opérationnels selon son mandat, et il peut interdire à des tiers d'utiliser cette trésorerie ou d'en obtenir des avantages. Dans ces cas, le Département contrôle la trésorerie attribuée pour sa propre utilisation. Toutefois, la trésorerie que le Département encaisse pour le compte de l'État au titre de ses activités de recouvrement d'impôts est généralement déposée sur un fonds spécifique de l'État, ou transféré sur un compte bancaire de l'État administré par le Trésor ou par une administration similaire. Dans de telles circonstances, la trésorerie encaissée ne peut être utilisée pour la réalisation des objectifs du Département ministériel en charge de la fiscalité, ni autrement allouée à la discrétion de la direction de ce Département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département ministériel en charge de la fiscalité, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département

pour utilisation. Toutefois, il appartient à l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département ministériel en charge de la fiscalité, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

- 2.1.11 Des circonstances similaires peuvent survenir lorsqu'une administration, une administration fédérale ou locale, par exemple, encaisse de la trésorerie pour le compte d'une autre administration (notamment une administration nationale). Dans ces cas, cette administration intervient en tant que mandataire de tiers pour le recouvrement de trésorerie. La trésorerie qui résulte de la gestion d'opérations en tant que mandataire de tiers n'est généralement pas déposée sur un compte bancaire de l'administration chargée du recouvrement et ne fait dès lors pas partie des entrées, des sorties ou des soldes de trésorerie de l'entité présentant les états financiers.

Flux de trésorerie « de transit »

- 2.1.12 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une administration ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité :

- (a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties ;
- (b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité ; et
- (c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

- 2.1.13 Conformément aux objectifs d'une administration et à la législation ou toute autre réglementation, les montants attribués à une entité publique (un ministère,

un organisme public ou assimilé) peuvent inclure des montants à transférer à des tiers relativement, par exemple, à des prestations d'assurance-chômage, à des pensions de vieillesse ou à des rentes d'invalidité, à des prestations familiales ainsi que d'autres versements de prestations de sécurité sociale. Dans certains cas, ces montants transiteront par un compte bancaire contrôlé par l'entité. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilisera la trésorerie attribuée en vue du transfert en tant qu'entrée de trésorerie au cours de l'exercice, les montants transférés au cours de l'exercice en tant que sorties de trésorerie, et tout montant détenu à la fin de l'exercice en vue d'un transfert ultérieur comme faisant partie du solde de trésorerie à la clôture.

Présentation des principaux flux de trésorerie

2.1.14 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes annexes à ces états :*

- (a) *une analyse du total des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des paiements soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié ; et*
- (b) *les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.*

2.1.15 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.14(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions du paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au paragraphe 2.1.14(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.

2.1.16 Les sorties de trésorerie peuvent être également subdivisées de manière à améliorer la comptabilisation en identifiant les raisons principales pour lesquelles ces paiements sont réalisés. Ils peuvent également être subdivisés afin de souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.

2.1.17 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature :

Sorties de trésorerie	
Rémunérations et salaires	(X)
Frais de transport	(X)
Dépenses d'investissement	(X)
Coûts d'emprunts	(X)
Autres	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)

- 2.1.18 La deuxième méthode, appelée méthode de classification par fonction, classe les sorties de trésorerie selon le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été effectuées. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs, bien que l'affectation des sorties de trésorerie aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des sorties de trésorerie selon la méthode de classification par fonction :

Sorties de trésorerie	
Services de santé	(X)
Services de formation	(X)
Autre	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)

- 2.1.19 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.
- 2.1.20 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.
- 2.1.21 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie selon une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :
- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;

- (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;
- (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations avec contrepartie) ;
- (d) Le montant total des sorties de trésorerie provenant de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance (éventuellement classé par montant de subventions, d'emprunts et de toute autre assistance reçue, par catégories significatives de fournisseurs de cette assistance et montant fourni) ;
- (e) entrées de trésorerie provenant d'autres subventions, de transferts ou de dotations budgétaires (éventuellement classées par source et par finalité) ;
- (f) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes ; et
- (g) entrées de trésorerie provenant de cadeaux et de donations ainsi que de toute autre forme d'assistance.

Information relative aux parties liées

2.1.22 *Une entité est encouragée à publier dans les notes aux états financiers les informations requises par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées.*

2.1.23 IPSAS 20, des normes IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, définit les parties liées ainsi que d'autres termes pertinents, impose de fournir des informations relatives aux relations de parties liées lorsqu'un contrôle existe et impose de fournir certaines informations relatives à des opérations de parties liées, y compris des informations relatives à la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants.

Présentation des actifs, des passifs des produits et des charges et comparaison avec les budgets

2.1.24 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers :*

- (a) *des informations relatives aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges de l'entité ; et*
- (b) *une comparaison avec les budgets, si l'entité ne rend pas publics ses budgets approuvés*

2.1.25 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et déploient ces ressources pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils ont également

recours à l'emprunt pour financer leurs activités, contractent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenses futures pour l'acquisition d'immobilisations. En outre, au cours de l'exercice, ils encourrent des coûts et génèrent des produits qui donneront lieu à des flux de trésorerie dans un exercice ultérieur. Les actifs qui ne sont pas de la trésorerie, les passifs, les produits et les charges ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Toutefois, les administrations tiennent à jour l'enregistrement de leurs dettes, de leurs autres passifs et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie ainsi que celui du coût de leurs activités au cours de l'exercice, les sources et montants des produits associés ; ils en assurent également le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives aux actifs, passifs ainsi qu'aux coûts et produits de programmes particuliers et autres activités améliorera la reddition de comptes et la prise de décision ; elle est ainsi encouragée par la présente Norme.

- 2.1.26 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les produits et charges par nature ou par fonction selon les activités de l'entité ainsi que les actifs et les passifs par type, par exemple en classant :
- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles ; et
 - (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement au fur et à mesure de leur transition vers l'adoption totale des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.32 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et aisément comprises.

- 2.1.27 Les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations supplémentaires à propos de leurs actifs, de leurs passifs, des produits et des charges. Le guide des pratiques recommandées (RPG) fournira également des commentaires sur les informations à fournir qui permettront aux utilisateurs de mieux comprendre des sujets tels que la situation financière, les résultats financiers et les flux de trésorerie de l'entité, ses objectifs de performance de service et la réalisation de ces objectifs ainsi que la viabilité de ses finances.

Comparaison avec les budgets

- 2.1.28 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme d'autorisations budgétaires ou de dotations qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certains pays, cette disposition figure dans la législation. Les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés doivent se conformer aux dispositions des paragraphes 1.7.1 à 1.7.46 de la première partie de cette Norme. Cette Norme encourage les autres entités (à savoir les entités ne rendant pas publics leurs budgets approuvés) à intégrer dans leurs états financiers la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants budgétés pour l'exercice, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon la même méthode comptable. Pour ces autres entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget, et notamment :
- (a) la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité ; et
 - (b) La présentation d'informations attestant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des autorisations budgétaires ont été dépassées, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou autre, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence au poste pertinent dans les états financiers.
- 2.1.29 *Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à inclure dans leurs états financiers un renvoi vers les rapports comportant des informations relatives à la réalisation des objectifs de fourniture des services.*
- 2.1.30 *Les entités adoptant des budgets périodiques pluriannuels sont encouragées à fournir des notes plus détaillées concernant la relation entre les montants réels et les montants budgétés pendant la période budgétaire.*
- 2.1.31 Les informations budgétaires supplémentaires, notamment les informations concernant la réalisation des objectifs de fourniture de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. Les entités qui intègrent dans leur états financier une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à y inclure un renvoi à ces documents, notamment en particulier pour établir un lien, d'une part, entre les données relatives aux montants réels et aux montants budgétés et, d'autre part, entre les données budgétaires non financières et les services fournis.

- 2.1.32 Comme indiqué au paragraphe 1.7.32 de la présente Norme, les entités peuvent adopter des approches différentes pour déterminer le budget annuel dans le cadre du budget périodique pluriannuel. Lorsque des budgets périodiques pluriannuels sont adoptés, les entités sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur des sujets tels que la relation entre le budget périodique pluriannuel et les budgets annuels le composant et les montants réels pendant la période budgétaire.

États financiers consolidés

Définitions

- 2.1.33 *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 dans lesquels les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de l'entité contrôlante et des entités contrôlées sont présentés comme ceux d'une entité unique.

Contrôle : une entité contrôle une autre entité lorsqu'elle est exposée ou qu'elle a droit à des avantages variables en raison de ses liens avec l'autre entité et qu'elle a la capacité d'influer sur la nature ou le montant de ces avantages du fait du pouvoir qu'elle détient sur celle-ci.

Une entité contrôlée est une entité qui est contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).

Une entité contrôlante est une entité qui contrôle une ou plusieurs entités.

Entité économique

- 2.1.34 Une Dans la présente Norme, le terme « entité économique » est employé pour désigner, à des fins d'information financière, un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées. Parmi les autres termes parfois utilisés pour désigner une entité économique figurent notamment : entité administrative, entité financière, entité consolidée et groupe. Les facteurs à prendre en compte pour déterminer si une entité contrôle une autre entité à des fins d'information financière sont indiqués dans IPSAS 35 *États financiers consolidés*.
- 2.1.35 Une entité économique peut englober à la fois des entités poursuivant des objectifs de politique sociale que des entités à vocation commerciale. Par exemple, un ministère du logement peut être une entité économique composée d'entités qui fournissent des logements sociaux et d'entités proposant des logements à des fins commerciales.
- 2.1.36 La désignation d'une entité économique devra tenir compte du régime constitutionnel d'un pays et notamment des dispositions régissant la définition et la répartition des prérogatives de l'État ainsi que l'organisation

et le fonctionnement de l'administration publique. Par exemple, dans les pays dotés d'un corps exécutif, législatif et judiciaire, ces derniers peuvent constituer ensemble une entité économique au sujet de laquelle l'établissement d'états financiers consolidés répondant aux besoins des utilisateurs peut être nécessaire. Ces états financiers consolidés sont généralement appelés « états financiers consolidés de l'ensemble de l'Administration ».

Périmètre des états financiers consolidés

2.1.37 Toute entité contrôlante autre que l'entité contrôlante identifiée au paragraphe 2.1.40 est encouragée à présenter des états financiers consolidés englobant l'ensemble de ses entités contrôlées nationales et étrangères en appliquant les procédures de consolidation ci-après :

- (a) *les soldes et opérations de trésorerie entre les entités composant une même entité économique sont entièrement exclus ;*
- (b) *lorsque les états financiers faisant l'objet d'une consolidation sont établis à des dates de clôture différentes, des ajustements sont effectués pour prendre en compte les opérations de trésorerie significatives réalisées entre ces dates et la date d'établissement des états financiers de l'entité contrôlante ; et*
- (c) *les états financiers consolidés sont préparés en utilisant des méthodes comptables identiques pour les opérations assimilées à des opérations de trésorerie. S'il n'est pas praticable d'utiliser des méthodes comptables harmonisées pour préparer les états financiers consolidés, cela doit être indiqué, de même que les parts respectives des postes des états financiers consolidés auxquels les méthodes comptables différentes ont été appliquées.*

2.1.38 *Lorsqu'une entité contrôlante, autre que l'entité contrôlante identifiée au paragraphe 2.1.40, ne présente pas d'états financiers consolidant l'ensemble de ses entités contrôlées, elle est encouragée à présenter des états financiers consolidant les entités contrôlées représentant le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou toute autre entité économique qui représente les activités essentielles de l'État et répond au besoin d'information des utilisateurs.*

2.1.39 *Une entité économique utilise le terme « états financiers consolidés » pour désigner les états financiers englobant l'entité contrôlante et ses entités contrôlées telles qu'identifiées au paragraphe 2.1.37. Les états financiers d'une entité économique n'englobant pas l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées telles qu'identifiées au paragraphe 2.1.37 sont désignés par un terme aisément compréhensible définissant clairement les catégories (ou les caractéristiques) des entités composant l'entité économique.*

- 2.1.40 *Une entité contrôlante est dispensée de préparer des états financiers consolidés lorsqu'elle remplit l'ensemble des conditions ci-après :*
- (a) *elle est elle-même une entité contrôlée et les besoins d'information des utilisateurs sont couverts par les états financiers consolidés de son entité contrôlante et, dans le cas d'une entité contrôlée détenue partiellement, tous ses autres contributeurs, y compris ceux ne détenant pas de droit de vote, ont été informés du fait que l'entité ne présentera pas d'états financiers consolidés et ne s'y opposent pas ;*
 - (b) *ses instruments de dette ou de capitaux propres ne sont pas négociés sur un marché organisé (une bourse de valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional) ;*
 - (c) *elle n'a pas soumis et n'est pas non plus en voie de soumettre ses états financiers à une commission de valeurs mobilières ou à une autre instance de réglementation aux fins d'émettre toute catégorie d'instruments sur un marché public ; et*
 - (d) *son entité contrôlante ultime ou toute entité contrôlante intermédiaire établit des états financiers consolidés mis à la destination du public qui sont en conformité avec l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ou les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.*
- 2.1.41 Pour des besoins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décision, les utilisateurs des états financiers d'une administration ou de toute autre entité du secteur public s'intéressent aux ressources de trésorerie contrôlées par une entité économique dans son ensemble et doivent en être tenus informés. Ce besoin est couvert par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique sans tenir compte des frontières juridiques séparant les différentes entités juridiques.
- 2.1.42 La présente Norme encourage les administrations et les autres entités contrôlantes du secteur public à présenter des états financiers consolidant l'ensemble des entités contrôlées lorsque l'existence d'utilisateurs est probable.
- 2.1.43 Les états financiers consolidés d'une entité économique englobant une administration et l'ensemble de ses entités contrôlées fourniront des informations sur les ressources de trésorerie contrôlées directement par l'administration et par le biais de ses entités contrôlées à la date de reporting, ainsi que sur l'évolution de ces ressources au cours de l'exercice. Les états financiers consolidés d'autres entités économiques du secteur public, telles qu'un ministère de la santé ou de l'éducation, fourniront des informations sur les ressources de trésorerie contrôlées par le ministère ainsi que sur l'évolution de ces ressources au cours de l'exercice.

- 2.1.44 La préparation des états financiers consolidés n'est pas un processus exempt de coûts. Par conséquent, il est essentiel que les avantages liés à cette préparation justifient les coûts engendrés. Une entité contrôlante étant elle-même une entité contrôlée sera souvent dispensée de préparer des états financiers consolidés dans les conditions définies au paragraphe 2.1.40. Cela est dû au fait que le besoin des utilisateurs de disposer de l'information présentée dans des états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse est souvent couvert par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante lorsque ces derniers sont préparés conformément aux dispositions de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse ou des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et que les autres conditions définies au paragraphe 2.1.40 s'appliquent. Cependant, dans d'autres cas, des états financiers consolidés à l'échelle de l'ensemble de l'administration peuvent ne pas répondre aux besoins d'information des utilisateurs quant aux secteurs clés ou aux activités essentielles de l'État. Dans de nombreux pays, des exigences législatives en matière d'information financière permettent de répondre aux besoins d'information des utilisateurs.
- 2.1.45 Dans certains cas, une entité disposant du pouvoir de diriger les activités importantes d'une autre entité peut ne pas être en mesure d'obtenir des avantages des activités de cette autre entité, notamment lorsque l'autre entité est soumise à de fortes restrictions externes sur le long terme empêchant l'entité ayant le pouvoir de diriger ses activités d'obtenir des avantages des activités en question. Les flux et soldes de trésorerie de ces entités ne sont pas inclus dans les états financiers consolidés. Cela est dû au fait que les états financiers consolidés présentent des informations sur les ressources de trésorerie de l'administration ou d'une autre entité du secteur public présentant des états financiers qui appuient la fourniture de biens et de services ou apportent d'autres avantages à l'entité présentant les états financiers.
- 2.1.46 Le paragraphe 2.1.40(d) confirme que l'entité contrôlante ultime ou intermédiaire d'une entité ayant adopté l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse peut préparer et présenter des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Cela peut être le cas dans certains pays mais l'entité contrôlante ultime ou intermédiaire est susceptible de se heurter à des problèmes significatifs d'ordre pratique pour réunir les informations nécessaires à la mise en conformité avec les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pour ce qui concerne les entités contrôlées ayant adopté la méthode de la comptabilité de caisse.

Transition vers des états financiers consolidés

- 2.1.47 Les administrations et les autres entités du secteur public peuvent contrôler un nombre important d'entités notamment des ministères, des organismes publics et des entités commerciales du secteur public. La préparation d'états financiers consolidés englobant une entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées peut être un processus complexe mobilisant d'importantes

ressources. Certaines administrations et autres entités du secteur public se heurtent à des obstacles considérables lors de la préparation et de la présentation d'états financiers consolidés et peuvent ne pas être en mesure d'établir des états financiers totalement consolidés à court ou moyen terme lorsqu'ils entament la transition vers l'adoption complète de la comptabilité d'exercice. Cela peut être dû à des contraintes pesant sur la capacité d'une administration ou d'une autre entité à recueillir et traiter les données provenant de l'ensemble des entités contrôlées en temps opportun en raison de dispositions législatives ou autres exigences imposant de présenter des états financiers pour un sous-groupe d'entités contrôlées plutôt que pour l'ensemble des entités contrôlées ou pour d'autres motifs.

- 2.1.48 À mesure que les administrations et les autres entités du secteur public présentant des rapports selon la méthode de la comptabilité de caisse évoluent vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et développent la capacité, les systèmes et les cadres législatifs pour surmonter les obstacles à la consolidation, les possibilités d'inclure dans les états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse des informations sur des entités contrôlées supplémentaires augmenteront. Pour ce qui concerne les États, la préparation d'états financiers présentant les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie d'une entité économique englobant les entités contrôlées et représentant notamment le secteur couvert par le budget, le secteur des administrations publiques ou toute autre entité relevant des activités essentielles de l'État, fournira des informations sur les secteurs clés de l'administration qui seront utiles aux utilisateurs pour la reddition des comptes et la prise de décisions. La présente Norme encourage toute entité contrôlante ne présentant pas d'états financiers totalement consolidés à accomplir ce processus en tant qu'étape intermédiaire dans le cadre de la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et la présentation d'états financiers totalement consolidés conformément aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Les organismes publics ne consolidant pas l'ensemble de leurs entités contrôlées sont également encouragés à présenter des états financiers consolidant les entités contrôlées représentant un sous-groupe de leurs activités utile aux utilisateurs aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions.
- 2.1.49 Le terme « états financiers consolidés » est utilisé pour désigner les états financiers présentant une « consolidation complète » de l'ensemble des entités contrôlées conformément au paragraphe 2.1.37 de la présente Norme. Un terme différent doit être utilisé pour désigner les états financiers d'une entité économique n'englobant pas l'entité contrôlante et l'ensemble de ses entités contrôlées. Ce terme doit être aisément compréhensible et définir clairement les catégories (ou les caractéristiques) des entités composant l'entité économique. Le choix d'un terme adéquat est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement devra s'exercer dans le contexte des caractéristiques qualitatives de l'information financière qui doit notamment

être compréhensible et donner une image fidèle de l'entité économique présentée. Pour ce qui concerne les administrations nationales, fédérales/régionales ou au locales préparant des états financiers, des termes tels que « états financiers du secteur budgétaire » ou « états financiers du secteur des administrations publiques » peuvent convenir.

Procédures de consolidation

- 2.1.50 Les procédures de consolidation visées au paragraphe 2.1.37 constituent la base de la préparation des états financiers consolidés pour l'ensemble des entités composant l'entité économique comme ceux d'une entité économique unique, selon les recommandations de la présente Norme.
- 2.1.51 Les états financiers consolidés recommandés par la présente Norme reflètent les opérations se déroulant entre l'entité économique et d'autres entités indépendantes. Par conséquent, les opérations entre entités composant une entité économique sont exclues afin d'éviter qu'elles soient comptabilisées deux fois. Par exemple, un ministère peut céder une immobilisation corporelle à un autre ministère. L'effet net sur les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration étant nul, cette opération doit être exclue pour faire en sorte que les entrées et sorties de trésorerie de l'entité présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration ne soient surévaluées. Une entité publique peut détenir des fonds auprès d'une institution financière du secteur public. Les soldes correspondants seraient exclus à l'échelle de l'ensemble de l'administration étant donné qu'ils représentent des soldes au sein de l'entité économique. De même, une entité commerciale du secteur public ayant des activités à l'étranger peut effectuer un paiement en faveur d'un ministère en cours de transition à la date de reporting. Dans ce cas, le fait de ne pas exclure l'opération lors de la préparation des états financiers de l'ensemble de l'administration conduirait à une sous-évaluation du solde de trésorerie de l'entité économique présentant les états financiers de l'ensemble de l'administration et à une surévaluation de ses sorties de trésorerie. Cependant, l'opération ne serait pas exclue des états financiers préparés pour une entité de groupe représentant notamment le secteur des administrations publiques à l'exception de l'entité commerciale du secteur public.
- 2.1.52 Les entités individuelles composant l'entité économique peuvent adopter des méthodes différentes pour la classification des entrées et sorties de trésorerie et la présentation de leurs états financiers. Les entrées et sorties de trésorerie découlant d'opérations similaires sont classées et présentées de façon homogène dans les états financiers consolidés dans la mesure du possible.

Informations à fournir en matière de consolidation

- 2.1.53 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers consolidés d'une entité économique préparés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 :*
- (a) *une liste des entités contrôlées significatives indiquant notamment la dénomination et le pays dans lequel l'entité contrôlée opère (lorsqu'il est différent de celui de l'entité contrôlante) ;*
 - (b) *les raisons pour lesquelles une entité contrôlée n'est pas consolidée ;*
 - (c) *la participation détenue dans les entités contrôlées et le détail des modalités de calcul de cette participation; et*
 - (d) *le cas échéant, les éléments pris en compte pour déterminer que l'entité contrôlante :*
 - (i) *contrôle une autre entité (ou catégorie d'entités) même si elle détient moins de la moitié des droits de vote de l'autre entité (ou des entités) ainsi qu'une analyse sur l'existence de ce contrôle ; et*
 - (ii) *ne contrôle pas une autre entité (ou catégorie d'entités) même si elle détient plus de la moitié des droits de vote de cette autre entité (ou des autres entités).*
- 2.1.54 *Une entité qui présente des états financiers pour une entité économique consolidant certaines mais pas toutes les entités contrôlées, conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37, est encouragée à indiquer dans les notes annexes les informations recommandées au paragraphe 2.1.53 accompagnées de :*
- (a) *une description des catégories (ou caractéristiques) des entités contrôlées incluses dans les états financiers du groupe et de celles qui en sont exclues avec le motif détaillé de l'exclusion ; et*
 - (b) *une liste des entités significatives ajoutées aux états financiers du groupe ou supprimées de ceux-ci depuis la présentation des états financiers de l'exercice précédent.*
- 2.1.55 *Une entité contrôlante qui ne présente pas des états financiers consolidés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 est encouragée à indiquer les raisons pour lesquelles les états financiers consolidés n'ont pas été présentés ainsi que la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées dans ses états financiers individuels. Elle est également encouragée à indiquer le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante qui publie des états financiers consolidés.*
- 2.1.56 Les informations dont la présentation est recommandée aux paragraphes 2.1.53 et 2.1.54 éclaireront les utilisateurs sur la composition

et les caractéristiques clés des états financiers totalement consolidés préparés conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.37 ainsi que sur les états financiers consolidant un sous-groupe des entités contrôlées conformément aux recommandations du paragraphe 2.1.38. Les informations dont la présentation est recommandée au paragraphe 2.1.55 permettront aux utilisateurs de déterminer si une entité contrôlante prépare des états financiers consolidés et, dans le cas contraire, la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.

Acquisitions et cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

- 2.1.57 *Une entité est encouragée à indiquer et présenter séparément l'ensemble des flux de trésorerie découlant d'acquisitions et de cessions d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles.*
- 2.1.58 *Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et cessions d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants :*
- (a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs) ;*
 - (b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie ; et*
 - (c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou cédée.*
- 2.1.59 La présentation séparée des effets sur les flux de trésorerie des acquisitions et cessions d'entités contrôlées et autres activités, ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou cédés permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités de l'entité. Pour permettre aux utilisateurs d'identifier les effets des acquisitions et des cessions, les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne devraient pas être déduits de ces acquisitions.
- 2.1.60 Le montant total de trésorerie versée ou reçue lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie après déduction du montant de trésorerie acquise ou cédée.
- 2.1.61 Le paragraphe 2.1.24 recommande de présenter les actifs, les passifs, les produits et les charges de l'entité. Les actifs, les passifs, les produits et les charges autres que la trésorerie ou les flux de trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou cédée peuvent également être présentés séparément, ventilés par grandes catégories. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.32 de la première partie de la présente Norme, où cette information est présentée, les actifs, les passifs, les produits et les

charges doivent être identifiés clairement, et la base de leur comptabilisation et de leur évaluation, expliquée.

Accords conjoints

2.1.62 *Une entité est encouragée à indiquer les informations relatives aux accords conjoints qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des entrées et sorties de trésorerie de l'entité au cours de l'exercice et des soldes de trésorerie à la date de reporting.*

2.1.63 Un accord conjoint est un accord entre deux ou plusieurs entités exerçant un contrôle conjoint. De nombreuses entités du secteur public établissent des accords conjoints en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités s'étend d'opérations commerciales jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités d'un accord conjoint sont définies dans un contrat ou un autre accord contraignant ; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coparticipant et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coparticipants. Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse présentent généralement :

- (a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans un accord conjoint et dans les activités courantes d'un accord conjoint ; et
- (b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue dans le cadre de l'accord conjoint.

Les informations à fournir à propos des accords conjoints peuvent inclure la liste et la description des participations dans les accords conjoints significatifs. Les Normes comptables internationales du secteur public IPSAS 36 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* et IPSAS 37 *Accords conjoints* des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice fournissent des commentaires sur les différentes formes et structures que peuvent prendre les accords conjoints et sur les éventuelles informations supplémentaires à fournir. La définition et l'explication de la notion de « contrôle » dans IPSAS 35 devront être prises en compte afin de déterminer si une entité est une « entreprise associée » et si un accord et un « accord conjoint » au sens des normes IPSAS 36 et IPSAS 37.

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

2.1.64 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation des états financiers en monnaie locale sans retraitement est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant la même période comptable, est trompeuse.

2.1.65 La présente Norme n'identifie pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon les recommandations de la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

- (a) la population préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;
- (b) la population évalue les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
- (c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte ;
- (d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
- (e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

Retraitement des états financiers

2.1.66 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à :*

- (a) *retraiter son état des entrées et des sorties de trésorerie et ses autres états financiers dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture.*
- (b) *retraiter les informations comparatives pour l'exercice précédent et toute information relative aux exercices antérieurs dans l'unité de mesure qui est en vigueur à la date de clôture ; et*
- (c) *utiliser un indice général des prix qui reflète les changements du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.*

2.1.67 *L'entité est encouragée à présenter les informations suivantes :*

- (a) *mention du retraitement de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des données comparatives des exercices antérieurs pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation ; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ; et*

(b) *la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice considéré et de l'exercice précédent.*

- 2.1.68 Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs politiques, économiques et sociaux. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs économiques généraux peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.
- 2.1.69 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 2.01.66 et 2.01.67 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.
- 2.1.70 Tous les postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie seront libellés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture. Aussi, tous les montants, y compris les paiements effectués par des tiers présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, seront retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des entrées et des sorties.
- 2.1.71 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

- 2.1.72 Pour que des comparaisons avec des exercices antérieurs aient un sens, l'information comparative pour l'exercice précédent sera retraitée en appliquant un indice général des prix de manière à présenter les états financiers comparatifs dans l'unité de mesure qui était en vigueur à la fin de l'exercice. L'information qui est fournie pour les exercices antérieurs est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

États financiers consolidés

- 2.1.73 Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Si l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les

autres états financiers doivent être préparés selon une base cohérente, les états financiers de ces entités contrôlées seront retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture.

- 2.1.74 Si des états financiers ayant des dates de clôture différentes sont consolidés, tous les éléments monétaires et non monétaires doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

- 2.1.75 Le retraitement des états financiers selon l'approche encouragée par la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.
- 2.1.76 Les informations à fournir recommandées par la présente Norme visent à décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

Paiements effectués par les tiers pour le compte de l'entité

- 2.1.77 *Lorsqu'au cours de l'exercice, une entité présentant les états financiers a été formellement informée que des paiements ont été effectués par des tiers pour son compte en vue du règlement direct de ses obligations ou l'achat de biens et de services ou bien lorsque l'entité a constaté de toute autre manière que de tels paiements ont été effectués, elle est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers :*
- (a) *le montant total des paiements effectués par ces tiers ; et*
 - (b) *une ventilation du montant total de ces paiements selon une base de classification adaptée à l'activité de l'entité.*
- 2.1.78 Dans certains cas, des tiers achètent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou s'acquittent d'obligations de l'entité. Par exemple, un État peut financer la mise en œuvre d'un programme éducatif ou de santé d'une administration régionale ou locale en effectuant les paiements directement auprès des prestataires de service et en acquérant et transférant les fournitures nécessaires au cours de l'exercice. De même, un État ou un organisme d'aide indépendant peut payer directement une société de construction pour la construction d'une route au profit d'une autre administration plutôt que de verser les fonds directement à l'administration en question. Ces paiements

peuvent être effectués par le biais d'une subvention, d'un don ou d'une autre forme d'aide ou bien par le biais d'un prêt devant être remboursé. Dans de tels cas, l'administration régionale ou locale ne reçoit pas de fonds (y compris des équivalents de trésorerie) provenant directement d'une autre entité ou ne prend pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'un dispositif similaire établi en sa faveur par cette autre entité. Par conséquent, le montant réglé ou versé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Cependant, l'administration bénéficiaire obtient des avantages des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.

- 2.1.79 La présentation d'informations sur le montant et les catégories de paiements effectués par des tiers (que ce soit la nature, la fonction ou les deux) apportera des éléments supplémentaires utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Dans certains cas, il se peut qu'une entité n'ait pas été formellement informée ou qu'elle n'ait pas constaté des paiements effectués par des tiers pour son compte au cours de l'exercice ou bien il se peut qu'elle ne soit pas en mesure de confirmer qu'un paiement prévu a été effectué. Si une entité ne peut pas avoir la certitude que l'information du montant des paiements effectués par des tiers représente fidèlement l'ensemble de ces paiements effectués pour son compte au cours de l'exercice, les notes devraient informer les utilisateurs que les informations présentées peuvent ne pas englober l'ensemble des paiements effectués par des tiers.
- 2.1.80 Le paragraphe 2.1.77 encourage la présentation du montant total des paiements effectués par des tiers au cours de l'exercice ainsi que les principales catégories de paiements. Les paiements effectués par des tiers engloberont les montants répondant à la définition de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance visée au paragraphe 2.1.82 de la présente Norme. Le paragraphe 2.1.90(b) encourage la présentation du montant de l'assistance externe fournie à une entité sous la forme de paiements effectués par des tiers. Le paragraphe 2.1.91 encourage la présentation de ces informations également pour toute autre forme d'assistance dans la mesure du possible.
- 2.1.81 Les subdivisions (ou catégories) des paiements effectués par des tiers pouvant être présentées conformément au paragraphe 2.1.77(b) sont une affaire de jugement professionnel. Les éléments pris en compte pour exercer ce jugement sont indiqués au paragraphe 1.3.17 de la première partie de la présente Norme.

Bénéficiaires de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance

Définition

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

L'assistance désigne l'assistance externe et toute autre forme d'assistance.

Les agences bilatérales d'assistance externe sont créées aux termes du droit national, d'un règlement ou par toute autorité nationale avec la mission, ou dont l'une des missions est d'assurer en tout ou en partie l'assistance externe nationale.

Les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet directement en contrepartie, à une autre entité une valeur équivalente (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs).

L'assistance externe correspond à l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs.

Les agences multilatérales d'assistance externe sont toutes celles créées aux termes d'un accord international ou d'un traité dont la mission, ou l'une des missions, est de fournir une assistance externe.

Les organisations non gouvernementales (ONG) sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État et dont la mission consiste à apporter une aide aux États, aux organismes dépendant des États ainsi qu'à d'autres organismes ou aux particuliers.

Les ressources publiques comprennent les prêts, les subventions, l'assistance technique, les garanties ou autre forme d'assistance fournis dans le cadre d'un accord contraignant par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe, par un État ou un organisme public, à l'exclusion de l'assistance fournie par un État ou un organisme public à un bénéficiaire appartenant au même État.

Les autres formes d'assistance correspondent aux ressources fournies par des organisations non gouvernementales (ONG) ainsi qu'aux dons et donations ou à toute autre forme d'assistance fournis volontairement par des particuliers et des organismes du secteur privé dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs. Elles ne comprennent pas les ressources nationales, les impôts, les amendes et les redevances, les ressources résultant d'une opération avec contrepartie directe ou les ressources fournies par un État ou un organisme public à un bénéficiaire appartenant au même État.

Assistance

2.1.83 Dans la présente Norme, l'« assistance » est définie au sens large et désigne l'« assistance externe » et les « autres formes d'assistance ». Les principales caractéristiques de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance sont présentées ci-après.

Assistance externe

2.1.84 Une externe se définit comme l'ensemble des ressources nationales dont le bénéficiaire peut disposer ou bénéficier dans la poursuite de ses objectifs. La terminologie employée pour désigner l'assistance externe ou des catégories d'assistance externe peut varier selon l'organisation. Par exemple, certaines organisations utilisent le terme aide externe ou aide plutôt qu'assistance externe. Dans ce cas particulier, la différence de terminologie ne porte pas à confusion. Cependant, dans certains cas la terminologie peut être totalement différente. Il sera alors nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier si les ressources fournies devraient être considérée comme une assistance externe.

2.1.85 Les ressources nationales sont définies comme des ressources fournies dans le cadre d'un accord contraignant par une agence multilatérale ou bilatérale d'assistance externe ou par un État ou un organisme public, lorsque le bénéficiaire n'appartient pas au même État que l'entité qui lui apporte de l'assistance. Le terme État auquel il est fait référence dans la définition de ressources nationales recouvre les administrations à l'échelon national, fédéral, régional ou local d'un État. Par conséquent, et à titre d'exemple, l'assistance apportée par un organisme public national ou fédéral d'un pays, à une administration fédérale ou locale d'un autre pays remplit la définition de l'assistance externe au sens de la présente Norme. Par contre, l'assistance apportée par une administration nationale ou fédérale à un autre échelon d'autorité du même pays et l'assistance fournie par des organisations non gouvernementales (ONG), même si cette assistance est prévue dans le cadre d'un accord contraignant, ne répondent pas à la définition des ressources nationales et par conséquent ne constituent pas de l'assistance externe.

2.1.86 Les accords d'assistance externe peuvent prévoir la possibilité pour l'entité de :

- (a) réaliser des tirages de trésorerie, soit à hauteur du produit total du prêt ou de la subvention, soit par tranches ;
- (b) demander le remboursement des versements de trésorerie qui sont effectués par l'entité à des tiers en règlement d'une obligation de l'entité, aux termes de la convention de prêt ou de subvention; ou
- (c) demander à l'agence d'assistance externe d'acquitter, selon les termes de la convention de prêt ou de subvention, une obligation du

bénéficiaire par règlement direct à un tiers, y compris une obligation de l'entité bénéficiaire pour les biens et services fournis ou à fournir par une ONG.

Les accords d'assistance externe peuvent également prévoir la fourniture au bénéficiaire de biens ou de services.

Autres formes d'assistance

- 2.1.87 Les autres formes d'assistance correspondent aux ressources fournies par des ONG et à l'assistance apportée volontairement par exemple par des particuliers, des organisations caritatives ou d'autres organismes. Les impôts et les autres ressources versées ou payables à des entités du secteur public à titre obligatoire conformément à des dispositions législatives ou réglementaires, les amendes ou autres pénalités imposées pour des violations de dispositions législatives ou réglementaires ainsi que les redevances pour des services fournis par des entités du secteur public ou pour le compte de celles-ci ne répondent pas à la définition des autres formes d'assistance au sens du paragraphe 2.1.82. De même, les ressources apportées à des opérations avec contrepartie directe et les transferts de ressources entre administrations publiques d'un même État ne sont pas considérés comme une autre forme d'assistance.
- 2.1.88 Dans la plupart des cas, il sera évident de savoir si les ressources sont fournies volontairement et si elles sont destinées, par exemple, à apporter un secours d'urgence ou à aider une entité à atteindre ses objectifs en matière de développement économique ou de protection sociale ou bien à une autre finalité. Cependant, dans certains cas, il sera nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier si les ressources apportées devraient être considérées comme une autre forme d'assistance.
- 2.1.89 Les ONG sont des organisations étrangères ou nationales qui ne relèvent pas d'un État. Dans de rares cas, il ne sera pas évident de savoir si l'organisme donateur est une agence bilatérale ou multilatérale d'assistance externe ou une ONG, laquelle ne relève pas d'un État. Lorsque l'organisme donateur fournit ou s'engage à fournir une assistance aux termes d'un accord contraignant, il sera difficile de faire la distinction entre les ressources nationales telles que définies dans la présente Norme et les ressources apportées par une ONG. Dans ces cas, déterminer si l'assistance reçue remplit la définition de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance est une affaire de jugement.

Assistance externe reçue

- 2.1.90 *Une entité est encouragée à présenter séparément, dans les notes aux états financiers, les informations suivantes :*

- (a) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de trésorerie au cours de l'exercice à moins qu'il fasse l'objet d'une catégorie distincte dans le corps de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ;*
- (b) *le montant total de l'assistance externe versé par des tiers au cours de l'exercice pour le règlement direct d'obligations de l'entité ou l'achat de biens et de services pour le compte de l'entité lorsque celle-ci en est informée par le tiers ou qu'elle le constate de toute autre manière ;*
- (c) *le montant total de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice sous forme de prêts et sous forme de subventions ;*
- (d) *les catégories significatives de fournisseurs d'assistance externe et le montant de l'assistance fournie ;*
- (e) *la finalité de l'assistance externe reçue et utilisée au cours de l'exercice, par catégorie significative et par montant, en distinguant le montant des prêts et des subventions ; et*
- (f) *le solde de l'assistance externe non utilisée sous forme de prêts et de subventions qui est disponible à la date de reporting pour le financement d'activités futures lorsque le montant des prêts et des subventions mis à la disposition du bénéficiaire est précisé dans un accord contraignant et qu'il est fortement probable que les conditions substantielles déterminant l'accès à ce montant ou ayant une incidence sur celui-ci soient remplies, en présentant séparément :*
 - (i) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de prêts ;*
 - (ii) *le montant total de l'assistance externe reçue sous forme de subventions ; et*
 - (iii) *la finalité possible de l'assistance non utilisée disponible sous forme de prêts et de subventions.*

Autres formes d'assistance reçue

2.1.91 *Une entité est encouragée à appliquer, dans la mesure du possible, les dispositions du paragraphe 2.1.90 ci-dessus à toute autre forme d'assistance reçue.*

Assistance externe et autres formes d'assistance reçue

2.1.92 La présentation du montant total de l'assistance externe reçue et la présentation distincte de toute autre forme d'assistance reçue sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité peut apporter des informations utiles sur le degré de financement des activités de l'entité par les impôts et/ou des sources internes ou son degré de dépendance de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance ainsi que sur la nature de cette

dernière, qu'il s'agisse de trésorerie ou d'autres avantages. La présentation d'informations sur l'assistance externe et toute autre assistance reçue sous forme de paiements effectués par des tiers est encouragée lorsque l'entité a été formellement informée ou qu'elle a constaté que de tels paiements ont été effectués au cours de l'exercice.

- 2.1.93 La présentation du montant de l'assistance externe reçue sous forme de prêts ou de subventions permettra aux utilisateurs d'évaluer l'existence d'une obligation éventuelle de l'entité de rembourser l'assistance fournie à une date ultérieure.
- 2.1.94 Une information sur les catégories significatives de fournisseurs d'assistance tels que les donateurs multilatéraux, les donateurs bilatéraux, les organisations d'aide internationale, les ONG, les organismes nationaux d'assistance ou les autres catégories majeures, selon l'entité présentant les états financiers, permettra d'identifier le degré de dépendance de l'entité vis-à-vis de ces catégories et est pertinente pour évaluer la pérennité de l'assistance.
- 2.1.95 Une entité peut recevoir de l'assistance externe à différents titres, dont :
- (a) l'aide au développement économique ou à la poursuite d'objectifs de protection sociale, souvent appelée aide au développement ;
 - (b) les secours d'urgence, souvent appelés aide d'urgence ;
 - (c) le soutien de la balance des paiements ou la défense de la monnaie souvent appelé aide à la balance des paiements ;
 - (d) l'assistance dans les domaines militaires et de la défense, souvent appelée aide militaire ; et
 - (e) l'assistance aux activités marchandes, dont les crédits à l'exportation ou les prêts proposés par des banques spécialisées, ou d'autres organismes publics, souvent appelée financement du commerce extérieur.
- 2.1.96 Les autres formes d'assistance peuvent également servir certaines de ces finalités telles que les secours d'urgence et le soutien de l'entité dans la poursuite de ses objectifs de protection sociale.
- 2.1.97 Une information sur l'assistance externe et toute autre forme d'assistance reçue et utilisée au cours de l'exercice, classée par finalité d'utilisation, améliorera la reddition des comptes.
- 2.1.98 Le montant de l'assistance externe et de l'assistance provenant d'ONG ainsi que les montants consentis au titre d'un accord contraignant mais non encore utilisés peuvent être significatifs. Dans certains cas, le montant de l'assistance fournie sous forme de prêt(s) ou de subvention(s) est précisé dans un accord contraignant et il est fortement probable que les conditions substantielles conditionnant l'accès à ce montant soient remplies. Cela peut être le cas en ce qui concerne les soldes non utilisés de financements destinés à des projets en

cours d'élaboration lorsque les conditions ont été remplies et continuent de l'être et qu'il est prévu que le projet se poursuive selon les conditions prévues dans l'accord. La présentation des soldes non utilisés de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance fournira alors des informations sur le degré d'utilisation de l'assistance mise à la disposition de l'entité au cours de l'exercice et le montant des engagements en matière d'assistance externe ou de toute autre assistance disponible pour contribuer aux projets spécifiques en cours de développement.

- 2.1.99 Dans certains cas, un donateur peut exprimer son intention de fournir une assistance continue à l'entité présentant les états financiers mais sans préciser, dans un accord contraignant, le montant de l'assistance qui sera mis à sa disposition sous forme de prêt(s) et de subvention(s) à l'avenir. Dans d'autres cas, le montant peut être précisé tout en étant soumis à des conditions dont le respect ne peut pas être considéré comme étant fortement probable à la date de clôture. La présentation des montants non utilisés n'est alors pas encouragée par le paragraphe 2.1.90(f). Il peut être parfois nécessaire de faire appel au jugement pour apprécier s'il est fortement probable ou non que les conditions substantielles déterminant ou ayant une incidence sur l'accès à l'assistance externe ou à toute autre forme d'assistance soient remplies.

Biens et services reçus

- 2.1.100 *Une entité est encouragée à fournir une information distincte dans les notes aux états financiers sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et de services et la base d'évaluation retenue.*
- 2.1.101 Dans le cadre de l'assistance, une entité peut disposer de ressources significatives sous forme de biens et services. C'est le cas notamment, quand des biens neufs ou usagés comme des véhicules, ordinateurs et équipements divers sont cédés à l'entité dans le cadre d'un accord d'assistance externe ou bien, par exemple, par des ONG ou des donateurs du secteur privé. C'est également le cas lorsqu'une aide alimentaire est fournie à titre de secours d'urgence à un État pour redistribution à ses citoyens dans le cadre d'un accord d'assistance externe, par des ONG ou par d'autres donateurs. Certains bénéficiaires recevront de l'assistance essentiellement sous forme de biens et services.
- 2.1.102 Une information sur la valeur de l'assistance externe reçue sous forme de biens et services aidera les lecteurs des états financiers à mieux appréhender l'ampleur de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice. Cependant, pour certains bénéficiaires, la détermination de la valeur des biens et services peut s'avérer difficile, onéreuse et chronophage. C'est notamment le cas lorsqu'il est impossible de déterminer un prix sur le marché intérieur pour ces biens et services, ou lorsque ces biens et services ne sont pas négociés activement sur les marchés internationaux ou encore lorsqu'ils revêtent un caractère unique, ce qui se produit souvent dans le cas de l'aide d'urgence.

2.1.103 La présente Norme ne précise pas la base d'évaluation applicable aux biens et services. Par conséquent, les actifs corporels peuvent être évalués à leur coût historique amorti à la date de la cession au bénéficiaire et les aliments au prix payé par un organisme d'assistance externe ou un autre donateur. Leur valeur peut également être estimée par la direction, le donateur, le bénéficiaire ou un tiers. Lorsqu'une information est fournie sur la valeur des biens et services reçus au titre de l'assistance, le paragraphe 2.1.100 encourage la présentation de la base d'évaluation retenue. Lorsqu'une évaluation est qualifiée de juste valeur elle doit être conforme à la définition de la juste valeur — à savoir, le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

2.2 Administrations et autres entités du secteur public effectuant la transition vers l'information financière selon méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

2.2.1 *Une entité qui effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice est encouragée à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie.*

2.2.2 À mesure que les entités effectuent la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice, elles devront progressivement construire les informations et systèmes nécessaires pour se conformer à chacune des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice en vigueur avant leur adoption officielle. La présentation des informations dans un format reproduisant le plus fidèlement possible le format adopté par les normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice facilitera le processus de transition.

2.2.3 IPSAS 2 fournit des indications pour les flux de trésorerie en flux opérationnels, de financement et d'investissement, et inclut des dispositions relatives à la préparation d'un tableau de flux de trésorerie qui présente ces catégories séparément. Une synthèse des aspects essentiels d'IPSAS 2 et des recommandations sur leur application à l'information financière selon la présente Norme figure en annexe 3. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations additionnelles à celles requises par IPSAS 2. Les entités qui adoptent le format de IPSAS 2 pour la présentation de l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont encouragées à également

présenter les informations complémentaires identifiées dans la deuxième partie de la présente Norme.

États financiers consolidés - L'entité économique

- 2.2.4 La présente Norme encourage les entités contrôlantes à présenter des états financiers consolidés englobant l'ensemble des entités contrôlées conformément aux processus de consolidation généralement admis et définit les conditions dans lesquelles cela pourrait ne pas être nécessaire. Ces conditions correspondent à celles identifiées dans IPSAS 35 *États financiers consolidés*. Toutefois, IPSAS 35 prévoit des dérogations supplémentaires à l'obligation de préparer des états financiers consolidés pour les entités contrôlantes qui sont des entités d'investissement qui évaluent leurs entités contrôlées à la juste valeur avec variation portée en résultat. Cette dérogation ne concerne pas les entités contrôlantes qui sont des entités d'investissement et appliquent l'IPSAS fondée sur la méthode de la comptabilité de caisse.
- 2.2.5 Dans les cas où les états financiers consolidant l'ensemble des entités contrôlées ne sont pas présentés, la présente Norme encourage la présentation d'états financiers fournissant des informations sur une entité économique composée de sous-groupes d'entités contrôlées qui représentent notamment le secteur budgétaire ou le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l'État. Bien que les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice n'interdisent pas la présentation d'informations sur de telles entités économiques, celle-ci ne peut pas constituer une alternative à la consolidation complète de toutes les entités contrôlées prévue dans IPSAS 35.
- 2.2.6 Les entités effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice devront avoir conscience des différences de dispositions entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, en matière de consolidation.

Informations requises et informations dont la présentation est recommandée selon l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

- 2.2.7 Les dispositions et recommandations de la présente Norme ne vont pas à l'encontre des dispositions et recommandations des IPSAS équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice dans la mesure où elles s'appliquent à l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. Toutefois, dans certains cas, la présente Norme encourage la présentation d'informations qui ne sont pas requises par les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. C'est le cas notamment des informations sur des aspects tels que les paiements effectués par des tiers, l'assistance externe et toute autre forme d'assistance. Dans la présente Norme, la présentation de ces informations est recommandée afin d'apporter des éléments supplémentaires

utiles à l'appréciation des ressources dont dispose l'entité. Ces informations sont utiles à tous les utilisateurs d'états financiers à usage général aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision. Elles peuvent également répondre aux besoins « spécifiques » des fournisseurs d'assistance externe et de toute autre forme d'assistance, par exemple, et présenter un intérêt pour le suivi de l'assistance fournie et utilisée par l'entité.

IPSAS 33—Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

2.2.8 IPSAS 33 *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice* contient des dispositions transitoires qui dispensent les entités de l'adoption de certaines des exigences des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant une période de trois (3) ans à compter de la date de leur première adoption. IPSAS 33 prévoit qu'à la date d'adoption des IPSAS, un primo-adoptant peut choisir d'appliquer une ou plusieurs des exemptions définies dans IPSAS 33 et, en fonction de la nature de celles-ci, désigner ses états financiers comme :

- (a) *États financiers transitoires IPSAS*, lorsqu'il applique des exemptions identifiées dans IPSAS 33 comme des « exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice » ; ou
- (b) *États financiers conformes aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*, lorsqu'il applique d'autres exemptions identifiées dans IPSAS 33 comme des « exemptions qui n'affectent pas la juste présentation et la conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice »¹.

2.2.9 L'annexe A d'IPSAS 33 énumère les exemptions et dispositions transitoires qu'un primo-adoptant est tenu d'appliquer et/ou peut choisir d'appliquer lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et indique si celles-ci affectent la juste présentation et la capacité du primo-adoptant à faire une déclaration de conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

¹ L'annexe A d'IPSAS 33 énumère les exemptions et dispositions transitoires qu'un primo-adoptant est tenu d'appliquer et/ou peut choisir d'appliquer lors de l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et indique si celles-ci affectent la juste présentation et la capacité du primo-adoptant à faire une déclaration de conformité aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Base des conclusions – Deuxième partie de l’IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse

La présente Base des conclusions accompagne IPSAS 33 Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, mais n’en fait pas partie intégrante.

Introduction — Surmonter les obstacles à l’adoption de la présente IPSAS

- BC1. Les dispositions imposant la préparation d’états financiers consolidés et la présentation d’informations sur l’assistance externe et les paiements effectués par des tiers qui étaient précédemment incluses dans la première partie de l’IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 se sont avérées être des obstacles majeurs à l’adoption de la présente Norme. Pour surmonter ces obstacles, ces dispositions ont été révisées et reformulées sous forme de recommandations dans la deuxième partie de la présente Norme.
- BC2. Dans le cadre de la transformation de ces dispositions en recommandations, des modifications supplémentaires ont été apportées afin de faire en sorte que la deuxième partie de la présente Norme contribue davantage à l’accompagnement de la transition vers l’information financière selon la méthode de la comptabilité d’exercice et l’adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d’exercice.

Consolidation

- BC3. La deuxième partie de la Norme encourage les entités contrôlantes à présenter des états financiers consolidés qui englobent l’ensemble des entités contrôlées. Elle encourage également les entités contrôlantes qui ne consolident pas l’ensemble des entités contrôlées à préparer des états financiers pour une entité économique reflétant le secteur budgétaire, le secteur des administrations publiques ou une organisation différente des activités essentielles de l’État. Ceci constitue une étape de transition vers l’information financière selon la méthode de la comptabilité d’exercice et l’adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d’exercice. Ces états financiers fourniront des informations utiles aux utilisateurs aux fins de l’évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décision et contribueront à une transition harmonieuse et fructueuse vers la consolidation complète requise par les IPSAS fondées sur la comptabilité d’exercice. La recommandation selon laquelle une entité économique englobant les entités contrôlées qui représentent le secteur des administrations publiques devrait présenter des états financiers est également en accord avec l’objectif stratégique de l’IPSASB consistant à appuyer la convergence des normes comptables du secteur public et des bases statistiques de l’information financière s’il y a lieu.
- BC4. Pour renforcer l’accompagnement des entités effectuant la transition vers la méthode de la comptabilité d’exercice, les principales définitions et les recommandations ont été révisées, le cas échéant, afin d’assurer qu’elles ne s’opposent pas aux normes IPSAS 34, *États financiers individuels*,

IPSAS 35 États financiers consolidés, IPSAS 36, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises, IPSAS 37, Accords conjoints et IPSAS 38 Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités.

Assistance externe

- BC5. Les dispositions exigeant de présenter des informations relatives à l'assistance externe qui étaient incluses dans la première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 ont été révisées et reformulées sous forme d'encouragements dans la deuxième partie de la Norme. En outre, les informations dont la présentation est imposée ou recommandée ont été limitées afin de mettre l'accent essentiellement sur les recommandations de présenter des informations sur l'assistance externe reçue et utilisée au cours de l'exercice sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers ainsi que sur le montant de l'assistance non utilisée à la disposition de l'entité présentant les états financiers à la date de clôture. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) recommande également de fournir une information sur des aspects tels que les conditions substantielles des accords d'assistance externe et les conditions qui n'ont pas été respectées ainsi que de supprimer les modalités de remboursement de l'encours de la dette au titre de l'assistance externe. La deuxième partie de la présente Norme encourage une entité présentant les états financiers à fournir, dans la mesure du possible, des informations sur l'assistance apportée sous forme de trésorerie et de paiements effectués par des tiers notamment par des ONG et des donateurs du secteur public et du secteur privé.
- BC6. L'IPSASB estime que les informations dont la présentation est recommandée sont utiles aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions, sont plus susceptibles d'être accessibles et reflètent mieux l'usage général auquel sont destinés les états financiers établis selon la méthode de la comptabilité de caisse.
- BC7. La deuxième partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 recommandait de fournir une information sur la valeur des biens et des services reçus au cours de l'exercice au titre de l'assistance externe. La première partie exigeait que, lorsqu'une entité choisit de présenter le montant de l'assistance externe reçue au cours de l'exercice sous forme de biens et de services, la base d'évaluation retenue devait également être indiquée. La présentation de ces informations était recommandée mais pas imposée dans le cas d'une assistance fournie par des ONG. Certaines parties prenantes ont demandé des précisions sur le lien entre ces dispositions et recommandations, et celles ayant trait aux paiements effectués par des tiers, d'autre part. Certaines ont exprimé leur inquiétude quant au fait que la présentation de la base d'évaluation retenue était imposée lorsque les biens et les services étaient reçus en tant que ressources nationales au titre d'accords d'assistance externe mais simplement recommandée dans les autres circonstances. L'IPSASB

a répondu à cette inquiétude. Dans la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017), le lien entre l'assistance externe et les paiements effectués par des tiers a été explicité. La disposition imposant d'indiquer la base d'évaluation des biens et services reçus a été reformulée sous forme de recommandation dans la deuxième partie de l'IPSAS et a été étendue aux biens et services reçus au titre de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance.

Paiements effectués par des tiers

- BC8. La première partie de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse publiée en 2007 exigeait la présentation de certaines informations sur les paiements effectués par des tiers dans une colonne distincte dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) recommande désormais de fournir ces informations dans les notes plutôt que dans le corps des états financiers. Cette reformulation sous forme de recommandation répond aux inquiétudes exprimées quant au fait que les informations nécessaires pour satisfaire pleinement aux dispositions ou recommandations ne seraient pas à la disposition des bénéficiaires en temps opportun. Dans ces conditions, les informations figurant dans les états financiers étaient susceptibles d'être incomplètes et le risque de mauvaise interprétation de leur importance aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions ne justifiait pas leur présentation dans une colonne distincte dans le corps des états financiers.
- BC9. La première partie de la présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) a également été modifiée avec l'ajout d'une explication supplémentaire sur les accords de type « compte unique » visant à refléter le point de vue de l'IPSASB selon lequel ces accords ne donnent pas lieu à des paiements effectués par des tiers. Cette explication donne une interprétation plus étroite des circonstances déterminant l'existence de paiements effectués par des tiers.

Amendements visant à accompagner les entités en cours de transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice

- BC10. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) apporte des améliorations aux recommandations de la deuxième partie afin de permettre à la Norme de mieux accompagner les administrations et les autres entités du secteur public effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Ces améliorations comprennent :
- (a) la mise à jour des définitions et des informations dont la présentation est recommandée afin d'assurer qu'elles ne s'opposent pas à aux IPSAS

équivalentes fondées sur la comptabilité d'exercice à moins que cela soit fait à dessein pour refléter le fait que la présente Norme met l'accent sur la méthode de la comptabilité de caisse ; et

- (b) la définition des conditions dans lesquelles IPSAS 33, *Première adoption des normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice* fournit une dérogation à l'obligation de se conformer à certaines des dispositions des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant une période de 3 ans à compter de leur première adoption.

BC11. Conformément à la vocation de la deuxième partie de la Norme à accompagner les entités effectuant la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges comprises dans la présente Norme sont identiques aux définitions figurant dans les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Bien qu'elles aient fondamentalement les mêmes caractéristiques, les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges contenues dans le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public* (le « Cadre conceptuel ») ont été étoffées afin d'explicitier leurs caractéristiques. Les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice n'ont pas encore été mises à jour pour prendre en compte les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges contenues dans le Cadre conceptuel. Par conséquent, les définitions de la présente Norme ne correspondent à celles du Cadre conceptuel.

Éléments extraordinaires

BC12. La présente version révisée de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse (2017) ne recommande plus de fournir une information sur les éléments extraordinaires accompagnée de définitions et d'explications. IPSAS 1, *Présentation des états financiers* (publiée en 2000), qui était en vigueur au moment de la publication de l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, exigeait la présentation de certaines informations sur les éléments extraordinaires dans le corps des états financiers. Les normes IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie* (publiée en 2000) et IPSAS 3 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en 2000 et révisée en décembre 2006) exigeaient également la présentation distincte des éléments extraordinaires. Les dispositions en question ont désormais été supprimées des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice. Ces dernières n'exigent, ne recommandent ou n'interdisent pas la présentation d'informations sur les éléments extraordinaires. Ces amendements visaient à mettre en adéquation la deuxième partie de la présente Norme avec les IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice.

Annexe 2

Illustration de certaines informations dont la communication est encouragée dans la deuxième partie de la norme

La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.

Extraits des notes aux états financiers de l'entité publique ABC***Opérations administrées (paragraphe 2.1.6)***

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (intitulé du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	Nature de l'opération	200X	200X-1
Trésorerie recouvrée pour le compte de l'État/la Couronne	Recouvrement d'impôts	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	<u>X</u>	<u>X</u>
Trésorerie transférée vers les entités respectives		X (X)	X (X)
		-	-

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.22)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20 «Information relative aux parties liées») de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit :

Rémunération globale AX millions

Nombre de personnes AY personnes

Le comité de direction se compose du directeur général de l'entité, du directeur financier, et des responsables de division. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de gestionnaires déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit :

Rémunération globale	AP millions
Nombre de personnes	AQ personnes

État X : état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie de l'État X et extraits des notes aux états financiers de l'État X

État X : état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie :

Exercice clôturé au 31 décembre 200X (paragraphe 2.1.37)

(Entrées de trésorerie)

(en milliers d'unités monétaires)		200X	200X-1
	Note	Entrées/(Sorties)	Entrées/(Sorties)
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
<i>Recettes fiscales</i>			
Impôt sur le revenu		X	X
Taxe sur la valeur ajoutée		X	X
Impôt foncier		X	X
Autres taxes		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Assistance externe et autres formes d'assistance	F	X	X
<i>Emprunts</i>			
Produits des Institutions commerciales		X	
Banques de développement et organismes similaires		X	
<i>Entrées de capital</i>			
Produits de la cession d'immobilisations corporelles		X	X
Produits de la cession d'instruments financiers		X	X
<i>Activités marchandes</i>			
Produits d'activités marchandes		X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>			
		X	X
Total des entrées de trésorerie		<u>X</u>	<u>X</u>

État X: état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie :**Exercice clos le 31 décembre 200X (Sorties de trésorerie)**

(en milliers d'unités monétaires)	Note	200X Entrées/ (Sorties)	200X-1 Entrées/ (Sorties)
SORTIES DE TRÉSORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)
Fournitures et consommables		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions		(X)	(X)
Autres transferts		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)
<i>Dépenses d'investissement</i>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers			
<i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i>		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<i>Autres sorties de trésorerie</i>		(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)
Augmentation/(Diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice		X	X
Augmentation/(Diminution) de trésorerie		X	X
Trésorerie à la clôture de l'exercice		X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles
(paragraphes 2.1.57 et 2.1.58)

Noms des entités acquises	Quote-part des actions acquises %	Prix d'acquisition (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix d'acquisition en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	Soldes de trésorerie acquis (en milliers d'unités monétaires)
Entité C	XX	X	X	X
Entité D	XX	X	X	X
		X	X	X

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Noms des entités cédées	Quote-part d'actions cédées %	Prix de cession (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix de cession en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	Solde de trésorerie cédé (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise H	XX	X	X	X

Note B : Accords conjoints significatifs *(paragraphe 2.1.62)*

Appellation de l'accord conjoint	Activité principale	Intérêt dans la production	
		200X %	200X-1 %
Conseil régional de l'eau	Distribution d'eau	XX	XX
Conseil régional de l'électricité	Services d'utilité générale	XX	XX

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Note C : Actifs, passifs, produits et charges (paragraphe 2.1.24(a))

Immobilisations corporelles

L'État a entamé le processus d'identification et d'évaluation des principales catégories de ses immobilisations corporelles. Les actifs sont comptabilisés au coût historique ou à leur valeur. Les évaluations ont été effectuées par un évaluateur professionnel indépendant. Les bases d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'actifs sont les suivantes :

Immobilisations corporelles	Coût
Terrains	Valeur actuelle
Immeubles	Coût ou valeur du marché

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Immeubles de production	X	X
Terrains et immeubles		
Patrimoine immobilier à l'intérieur du territoire (national, fédéral, local)	X	X
Immeubles au coût	X	X
Immeubles à la juste valeur	X	X
	X	X

Produits et charges

L'État continue de recueillir des données sur les produits et les charges à mesure qu'il effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

L'État tient les registres des impôts fonciers dus et exigibles à la date de clôture s'appuyant sur la valeur du patrimoine immobilier calculée par l'administration fiscale sur une base triennale à horizon mobile. Il évalue également les montants dus des taxes sur les biens et les services et des redevances [*identifier le secteur*] sur la base des déclarations et des rapports de ventes et de production.

Il élabore un modèle statistique pour l'évaluation des recettes comptabilisées au titre de l'impôt sur les bénéfices selon la méthode de la comptabilité d'exercice lequel s'appuie sur les statistiques en matière de fiscalité recueillies depuis 200X-3 et sur d'autres données telles que les résultats hebdomadaires moyens, le produit intérieur brut et les indices de prix à la consommation et à la production. L'État considère que le modèle lui permettra d'évaluer de manière fiable les recettes de l'impôt sur les bénéfices selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX.

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Les charges à payer incluent les montants exigibles au titre des rémunérations, des loyers et de tout autre coût exigible à la date de clôture.

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Produits à recevoir	X	X
Impôts fonciers	X	X
Taxes sur les biens et services	X	X
Redevances	X	X
Charges à payer		
Rémunérations et salaires	X	X
Loyers	X	X
Autres	X	X

Emprunts

Les emprunts de l'État sont énumérés ci-dessous :

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Solde à l'ouverture de l'exercice	X	X
PRODUITS		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
Total emprunts	X	X
REMBOURSEMENTS		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêts similaires	(X)	(X)
Total remboursements	(X)	(X)
Solde à la clôture de l'exercice	X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Note D : Comparaison avec le budget lorsque l'entité ne rend pas public son budget (paragraphe 2.1.24(b))

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
<i>Recettes fiscales</i>			
Impôt sur le revenu	X	X	X
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Accords d'assistance</i>			
Organisations internationales	X	X	-
Autres	<u>X</u>	<u>X</u>	-
	X	X	-
<i>Emprunts</i>			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
<i>Recettes en capital</i>			
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
<i>Activités marchandes</i>			
Produits d'activités marchandes	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>			
	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
SORTIES DE TRÉSORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
<i>Transferts</i>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
<i>Dépenses d'investissement</i>			
Acquisition/construction d'immobilisa- tions corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	(X)

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
<i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i>			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
<i>Autres sorties de trésorerie</i>	(X)	(X)	X
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Note D2 : Lorsque l'entité établit un budget biennal

Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la période clôturée le 31 décembre 200X (paragraphe 2.1.30)

	Budget biennal initial Année	Objectif budgétaire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objectif budgétaire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
(en milliers d'unités monétaires)									
ENTRÉES DE TRÉSORERIE INFLOWS									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'assistance	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits d'emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'instruments financiers	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Éducation	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

	Budget biennal initial Année	Objectif budgétaire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objectif budgétaire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
(en milliers d'unités monétaires)									
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection de l'environnement	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Services généraux des administrations publiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE NET	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Il n'est pas nécessaire d'indiquer cette colonne. Toutefois, il est possible d'inclure une comparaison entre le budget réel et le budget initial ou final, clairement identifié, suivant le cas.

Note E : Paiements effectués par des tiers (paragraphe 2.1.77)

L'État X bénéficie de paiements effectués par des tiers pour l'acquisition de biens et de services pour son compte au cours de l'exercice. Ces paiements ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie comptabilisées par l'État. Ils incluent des paiements pour des biens et des services effectués par des organismes d'aide bilatéraux et multilatéraux ainsi que des organisations non gouvernementales. Ils contribuent au soutien apporté aux programmes publics au titre de l'assistance externe ou de toute autre forme d'assistance. Des informations supplémentaires relatives à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance figurent dans la note F ci-après. L'État a vérifié que les paiements suivants ont été effectués par des tiers en vue de l'acquisition de biens et de services pendant les années 200X et 200X-1.

PAIEMENTS EFFECTUÉS PAR DES TIERS

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Rémunérations et salaires		
Fournitures et consommables	X	X
Dépenses d'investissement	X	X
Remboursement d'emprunts et d'intérêts	X	X
Total des paiements effectués par des tiers	X	X
	X	X

Note F : Assistance externe et autres formes d'assistance (paragraphe 2.1.90 et 2.1.91)

L'assistance a été reçue sous la forme de transferts et de dépôts de fonds sur des comptes courants, des comptes de dépôt à terme et des comptes de fiducie contrôlés par l'État. Elle englobe également des montants prélevés par l'État sur des comptes de donateurs conformément à des accords relatifs à l'assistance externe et à toute autre forme d'assistance ainsi qu'à différentes autorisations. Des paiements effectués par des tiers ont également été versés au titre de l'assistance.

L'assistance externe comprend des prêts et des subventions accordés par des organismes donateurs multilatéraux et bilatéraux dans le cadre d'accords précisant l'usage de l'assistance fournie. D'autres formes d'assistance ont été apportées par des ONG, des sociétés privées et d'autres donateurs à des fins déterminées.

Les montants, la catégorie de donateur et les finalités de l'assistance externe fournie au cours de l'exercice sont présentés ci-après.

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Assistance externe et autres formes d'assistance reçue (paragraphe 2.1.90(a), (b), (c) et (d) et paragraphe 2.1.91)

	200X		200X-1
(en milliers d'unités monétaires)			
Assistance externe			
Total des entrées de trésorerie	X		X
Total des paiements effectués par des tiers	X		X
Total assistance externe	X		X
Organismes d'aide multilatéraux			
Entrées de trésorerie	X		X
Paiements effectués par des tiers	X		X
Total organismes d'aide multilatéraux	X		X
Organismes d'aide bilatéraux			
Entrées de trésorerie	X		X
Paiements effectués par des tiers	X		X
Total organismes d'aide bilatéraux	X		X
Autres formes d'assistance			
Total des entrées de trésorerie	X		X
Total des paiements effectués par des tiers	X		X
Total autres formes d'assistance	X		X
Organisations non gouvernementales (ONG) Entrées de trésorerie			
	X		X
Paiements effectués par des tiers	X		
Total ONG	X		X
Sociétés privées et autres donateurs			
	X		X
Entrées de trésorerie			
Total sociétés privées et autres donateurs	X		X

(Extrait de notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

(en milliers d'unités monétaires)	200X		200X+1
Emprunts	X		X
Total assistance externe Fonds empruntés	X		X
	X		X
Subventions et donation			
Assistance externe	X		X
Autres formes d'assistance	X		X
Total subventions et donations	X		X

Finalités de l'assistance externe et de toute autre forme d'assistance (paragraphe et 2.1.90(e) et paragraphe 2.1.91)

Assistance externe

Une assistance externe a été accordée au cours de l'exercice par des organismes multilatéraux et bilatéraux dans le cadre d'accords précisant les finalités de l'assistance :

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autre		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Emprunts	X	X	-	-	X	-	X	X
Subventions	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	X	X	X	X	X	-	X	X
Montant utilisé	X	X	X	X	X	-	X	X

Autres formes d'assistance

Des subventions et des donations provenant d'organisations non gouvernementales, de sociétés du secteur privé et d'autres donateurs ont été reçues au cours de l'exercice au titre d'autres formes d'assistance pour les finalités suivantes :

	Aide au développement		Aide d'urgence		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
	Subventions et donations	X	X	X	X	X
Montant utilisé	X	X	X	X	X	X

(Extrait des notes aux états financiers consolidés de l'État X - suite)

Assistance externe non utilisée et autres formes d'assistance (paragraphe 2.1.90(f) et paragraphe 2.1.91)

Les montants non utilisés de prêts et de subventions au titre de l'assistance externe représentent la part non utilisée des montants stipulés dans des accords contraignants avec des agences d'assistance externe. L'utilisation de ces montants disponibles à la clôture est soumise à des termes et conditions qui ont été respectés et devraient continuer à être respectés à l'avenir. Il n'y a eu aucun montant d'assistance non utilisée provenant d'ONG ou de fournisseurs d'une autre forme d'assistance en 200X ou 200X-1.

	Aide au développement		Aide d'urgence		Autre		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
	Solde de clôture-Emprunt	X	X	-	-	X	X	X
Solde de clôture - Subventions	X	X	-	-	X	X	X	X

Biens et services reçus (paragraphe 2.1.100)

Pendant 200X, un violent séisme a frappé la région ZZZ endommageant gravement des biens de l'État et des biens privés, et causant d'importantes pertes en vies humaines. Des agences multilatérales, des agences bilatérales, des ONG, des sociétés privées et des associations de plusieurs pays ont apporté leur concours sous forme de personnel et de matériel afin d'aider à localiser et à secourir les victimes ensevelies sous les décombres. Par ailleurs, des équipes médicales spécialisées dans le traitement des traumatismes dotées de matériel médical adapté ont été acheminées vers la région en avion. Des abris temporaires, des vivres et des vêtements ont également été fournis. La valeur des biens et services reçus est estimée à XX unités de monnaie locale. La valeur de l'aide d'urgence apportée a été calculée sur la base d'estimations de coûts établies par les organisations d'aide internationales, les ONG et les sociétés concernées parce que le prix des biens et services équivalents sur le marché local n'était pas disponible.

Une aide alimentaire de cinquante mille tonnes de riz a été reçue au cours de l'exercice. L'aide a été évaluée à XX unités de monnaie locale, ce qui correspond au prix de gros du riz équivalent sur le marché de gros intérieur.

Les biens et services reçus durant l'exercice n'ont pas été comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie qui ne présente que les flux de trésorerie (directs ou indirects) ou les paiements effectués par l'État. Les biens et services reçus en nature font partie de l'aide d'urgence et figurent dans la présente note.

Annexe 3

Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*

Le paragraphe 2.2.1 de la deuxième partie de la présente Norme encourage une entité qui effectue la transition vers l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et l'adoption des IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie. IPSAS 2 est appliquée par une entité qui présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.

La présente annexe synthétise les principaux aspects de IPSAS 2 et des commentaires relatifs à leur application à des fins d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, comme l'impose la présente Norme. Les entités qui ont l'intention de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions de IPSAS 2, dans la mesure où cela est approprié, doivent se référer à cette à cette norme.

Présentation selon le format requis par IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*

1. La norme IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* impose à une entité qui prépare et présente les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice de préparer un tableau des flux de trésorerie présentant les flux de trésorerie au cours de l'exercice, ventilés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement comme défini ci-après.

Définitions

2. Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la cession d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Les activités opérationnelles sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Composantes des états financiers

3. Lors de la présentation d'un état des entrées et des sorties de trésorerie selon ce format, il peut être nécessaire de classer les flux de trésorerie résultant d'une opération unique de différentes manières. (Le terme tableau des flux de trésorerie est utilisé dans le reste de la présente annexe pour désigner un état des entrées et des sorties de trésorerie présenté selon le format qu'impose IPSAS 2.) Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt

porte à la fois sur les intérêts et sur le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital peut être classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus adaptée à son activité.

4. Un tableau des flux de trésorerie comprendra des postes qui présentent les montants suivants :
 - (a) le total des entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles ;
 - (b) le total des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles ;
 - (c) les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles ;
 - (d) les flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement ;
 - (e) les flux de trésorerie nets provenant des activités de financement ;
 - (f) les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture ; et
 - (g) l'augmentation ou la diminution nette de trésorerie.

Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires seront également présentés dans le tableau lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter de façon fidèle les flux de trésorerie de l'entité.

5. Une entité présentera aussi, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes :
 - (a) les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, sauf si le paragraphe 1.3.13 de la première partie de la présente Norme permet de présenter l'information financière pour son montant net ;
 - (b) une subdivision des entrées totales de trésorerie provenant des opérations d'une manière adaptée aux opérations de l'entité ; et
 - (c) une analyse des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon le cas.

La présentation séparée des sorties de trésorerie effectuées pour des acquisitions d'immobilisations et pour des intérêts et dividendes est également conforme aux dispositions de IPSAS 2.

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités

d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement) améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

7. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure dans laquelle les opérations de l'entité sont financées :

- (a) par voie d'impôts (directement et indirectement) ; et
- (b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

La présentation du montant des flux de trésorerie nets provenant d'activités opérationnelles contribue également à identifier dans quelle mesure les activités de l'entité génèrent une trésorerie qui peut être allouée pour rembourser ses emprunts, verser un dividende/une distribution à son détenteur, et consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelle de l'ensemble de l'administration fournissent une indication de la mesure dans laquelle un État a financé ses activités courantes par voie d'impôts et de prélèvements. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux de trésorerie historiques opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

8. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :

- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;
- (b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité ;
- (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires ou dotations approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés ;
- (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions ;

- (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres) ;
 - (f) sorties de trésorerie au profit des fournisseurs de biens et services ;
 - (g) sorties de trésorerie au profit des membres du personnel ou pour leur compte ;
 - (h) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance du secteur public relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance ;
 - (i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le revenu (le cas échéant) dans le cadre des activités opérationnelles ;
 - (j) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de transaction ;
 - (k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités interrompues ; et
 - (l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.
9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de transaction, dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de transaction ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.
10. Dans certains pays, les administrations ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les autorisations budgétaires ou dotations en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire ou la dotation en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;
- (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou de dettes d'autres entités et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de transaction) ;
- (d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou de dettes d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de transaction) ;
- (e) avances de trésorerie et prêts accordés à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière publique) ;
- (f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et prêts accordés par une institution financière publique) ;
- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et
- (h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est désigné en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

- (a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;
- (b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement ; et
- (d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

- 13. IPSAS 2 impose la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus et payés. IPSAS 2 impose également que lorsque des informations sont fournies, elles soient classées de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.
- 14. Les montants totaux d'intérêts et de dividendes payés et reçus au cours d'un exercice sont présentés dans le tableau des flux de trésorerie. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels dans le cas d'une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a pas consensus sur la classification de ces flux de trésorerie associés aux intérêts et dividendes reçus et versés dans le cas d'autres entités. Les intérêts et dividendes payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels. A contrario, les intérêts et les dividendes versés et reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des coûts d'obtention de ressources financières ou des retours sur investissements.

Présentation des principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie

- 15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend du volume, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées :
 - (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts) ;
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences ;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations avec contrepartie directe) ;

- (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou de dotations budgétaires (éventuellement classées par source) ; et
- (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.

16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première et la deuxième partie de la présente Norme.

Caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les états financiers à usage général

Le paragraphe 1.3.27 de la première partie de la présente Norme impose que les états financiers présentent des informations satisfaisant aux caractéristiques qualitatives du contenu des états financiers à usage général et respectant les contraintes imposées. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives et des contraintes à prendre en considération conformément au paragraphe 1.3.27. Pour une description détaillée des caractéristiques qualitatives et des contraintes, les lecteurs sont invités à consulter le « Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités du secteur public ».

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers et apportent un appui à la réalisation des objectifs de l'information financière. Elles s'appliquent aux états financiers, indépendamment de la méthode comptable utilisée pour préparer les états financiers. Les caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, l'image fidèle, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes générales sont l'importance relative, le rapport coûts/avantages et la recherche d'un équilibre approprié entre les caractéristiques qualitatives.

Intelligibilité

L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les états financiers à usage général (états financiers) des entités du secteur public doivent présenter l'information de manière à satisfaire les besoins des utilisateurs, en tenant compte de leurs connaissances et en s'adaptant à la nature de l'information présentée. À cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs sans aucune aide.

Pertinence

L'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière. Elle peut avoir une influence lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. L'information peut être susceptible d'influencer mes décisions, et donc être pertinente, même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà.

Image fidèle

Pour être utile, l'information doit donner une image fidèle des phénomènes économiques et autres qu'elle est prétend représenter. L'information donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon exhaustive, neutre et exempte d'erreurs significatives. L'information financière qui présente fidèlement un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de l'opération, de l'évènement, de l'activité ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique

Comparabilité

La comparabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre deux séries de phénomènes économiques. La comparabilité n'est pas une caractéristique d'un élément d'information donné mais plutôt une caractéristique de la relation entre deux éléments d'information ou plus.

La comparabilité renvoie à :

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes ; et
- la comparaison des états financiers de la même entité d'un exercice à l'autre.

L'une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au fil du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices antérieurs.

Diffusion en temps opportun

La célérité répond au besoin de rendre l'information accessible aux utilisateurs avant qu'elle ne perde son utilité eu égard à la prise de décision et à la reddition de comptes. Le fait de rendre plus rapidement accessible l'information pertinente peut en effet accroître son utilité pour évaluer la reddition de comptes et sa capacité d'influencer les décisions. A contrario, une information qui n'est pas diffusée en temps opportun perd son utilité potentielle.

Verifiabilité

La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information fournie dans les états financiers donne une image fidèle des phénomènes économiques et autres qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité peut parfois être décrite comme soutenabilité lorsqu'elle concerne des informations explicatives ainsi que des données quantitatives financières et non financières présentées dans les états financiers. Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, la caractéristique suppose que différents observateurs avertis et indépendants pourraient

parvenir à un consensus général, quoique pas nécessairement à un accord complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

- que l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques et autres événements qu'elle est prétend représenter ; ou
- qu'une méthode de comptabilisation, d'évaluation ou de représentation appropriée a été appliquée sans erreur ou biais significatif.

Contraintes à prendre en considération en ce qui concerne les informations incluses dans les états financiers à usage général

Importance relative

L'information présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer la manière dont elle s'acquitte de son obligation de reddition de comptes ou les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les états financiers de l'entité concernant un exercice donné. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause apprécié eu égard à la situation particulière de chaque entité.

Rapport coûts / avantages

Le rapport coûts / avantages est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. La question de savoir si les avantages découlant de la présentation des informations justifient les coûts connexes est une affaire de jugement puisqu'il est souvent impossible d'identifier et/ou de quantifier l'ensemble des coûts et avantages de l'information contenue dans les états financiers.

Les coûts de production comprennent les coûts de collecte et du traitement des informations, de leur vérification et/ou de présentation des hypothèses et méthodes utilisées et de leur diffusion. Les utilisateurs engagent de plus des coûts d'analyse et d'interprétation.

Ce sont les responsables de la préparation des états financiers qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire à la production de l'information financière. Toutefois, les bénéficiaires des services et les fournisseurs de ressources finissent par en supporter le coût tandis que les ressources sont redéployées des activités de prestation de service vers la collecte de données destinées à être incluses dans les états financiers. Les utilisateurs tirent profit de la plupart des avantages découlant de l'information financière. Toutefois, les informations préparées pour les états financiers peuvent également être utilisées en interne par la direction et améliorer la prise de décision.

Lors de l'élaboration des normes IPSAS, l'IPSASB examine des éléments émanant des responsables de l'établissement des états financiers, des utilisateurs, des universitaires et d'autres parties prenantes concernant la nature et le montant attendus des avantages et des coûts découlant des dispositions proposées. Les dispositions normatives relatives aux informations à fournir et les autres exigences qui donnent lieu à la présentation

d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions et satisfont aux caractéristiques qualitatives sont préconisées lorsque l'IPSASB estime que les avantages de la conformité avec ces dispositions et exigences justifient les coûts correspondants.

Équilibre entre caractéristiques qualitatives

Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives peut être nécessaire pour la réalisation des objectifs de l'information financière. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel. Le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques qualitatives afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière.

INTRODUCTION AU GUIDE DES PRATIQUES RECOMMANDÉES

Le guide des pratiques recommandées (RPG) a été réalisé et approuvé par l'IPSAS Board.

La mission de l'IPSASB consiste à servir l'intérêt public en contribuant à élaborer, adopter et mettre en œuvre des normes comptables de haute qualité pour le secteur public, ayant pour effet d'accroître la qualité, la cohérence des pratiques au niveau international et de renforcer la transparence, et la responsabilité des finances publiques.

Dans cet objectif, l'IPSASB élabore des Normes internationales de comptabilité pour le secteur public (IPSAS) et des RPG à l'usage des entités publiques, pour des gouvernements de niveau national, régional ou local et les entités qui leur sont liées.

Les normes IPSAS s'appliquent aux états financiers à usage général (les états financiers) et leurs dispositions s'imposent. Les RPG constituent des guides de bonnes pratiques pour la préparation des rapports financiers à usage général (GPFR) en marge des états financiers. Contrairement aux normes, les RPG ne définissent pas les dispositions comptables. D'une manière générale, toutes les publications qui s'appliquent aux rapports financiers à usage général qui ne sont pas les états financiers sont des RPG. Les RPG ne présentent pas le niveau d'assurance (le cas échéant) attendu pour les informations financières.

RPG 1 — INFORMATIONS SUR LA SOUTENABILITÉ À LONG TERME DES FINANCES D'UNE ENTITÉ

Historique du RPG

RPG 1, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité* a été publié en juillet 2013.

Depuis cette date, IPSAS 1 a fait l'objet d'amendements introduits par l'IPSAS suivante :

- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 1

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
5	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016
6	Amendé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

INFORMATIONSSURLASOUTENABILITÉALONGTERME DES FINANCES D'UNE ENTITÉ

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Statut et champ d'application.....	2–8
Définitions.....	9
Critères permettant de déterminer quand une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie	10–13
Périmètre de l'information.....	14–15
Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme.....	16–20
Projections présentant les futurs flux entrants et sortants	21–26
Horizon temporel	25–26
Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme	27–40
Dimension services	31–34
Dimension revenus.....	35–37
Dimension dette	38–40
Principes et méthodologies	41–53
Mise à jour des projections et fréquence de l'information	41
Incidence de la législation et du cadre politique	42
Politique actuelle, hypothèses démographiques et économiques	43–51
Hypothèses de la politique actuelle.....	43–49
Hypothèses démographiques et économiques	50
Caractère raisonnable des hypothèses.....	51
Taux d'inflation et d'actualisation.....	52
Analyse de sensibilité	53
Informations à fournir	54–58

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE
DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

Annexe A : Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS

Annexe B : Relations entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire

Annexe C : Glossaire des indicateurs

Base des conclusions

Objectif

1. Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des lignes directrices pour l'établissement d'informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité du secteur public (informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme¹). Ce RPG fournit une information sur l'incidence des politiques actuelles et des décisions prises à la date de clôture sur les entrées et sorties futures qui complète celle fournie par les états financiers à usage général (« états financiers »). L'objectif de cette information est de fournir, sur un horizon temporel précis selon des hypothèses énoncées, une indication sur la soutenabilité projetée à long terme des finances d'une entité.

Statut et champ d'application

2. L'information fournie en application du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme est encouragée à suivre le présent RPG. Il n'est pas nécessaire, pour une entité, de se conformer à ce RPG pour déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).
3. Le champ d'application du présent RPG couvre les flux en projet d'une entité. Il ne se limite pas aux flux générés par les programmes de prestations sociales. Toutefois, dans le cadre de ce RPG, il est admis que les programmes sociaux, y compris ceux qui imposent une contribution aux participants, constituent pour beaucoup d'entités une composante essentielle de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme.
4. Le présent RPG n'aborde pas directement les questions liées à la présentation d'informations sur la soutenabilité environnementale. Toutefois, une entité devrait apprécier l'incidence financière de facteurs environnementaux et les prendre en compte lors de l'élaboration de ses projections.
5. [Supprimé]
6. Bien que le présent RPG ne s'applique pas directement aux entités commerciales du secteur public, les futurs flux entrants et sortants d'une entité commerciale du secteur public, contrôlée par l'entité présentant l'information financière, pendant la période spécifique couverte par les projections, se trouvent dans son champ d'application.
7. Seules les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme qui respectent toutes les dispositions du présent RPG peuvent être qualifiées de conformes au présent RPG.

¹ L'IPSASB emploie le terme « fiscal sustainability » qui, sous certaines législations, a un sens restreint en lien avec l'impôt. Dans ce RPG, le terme a été traduit par soutenabilité budgétaire afin de rendre le sens recherché plus large, qui englobe à la fois les entrées et les sorties budgétaires.

8. Le présent RPG expose les informations minimales à fournir. Il n'exclut pas la présentation d'informations complémentaires si de telles informations s'avèrent utiles pour répondre aux objectifs et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Définitions

9. Dans le présent RPG, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Les hypothèses de la politique actuelle sont les hypothèses fondées sur la législation et le règlement en vigueur à la date de clôture avec des dérogations appropriées dans des circonstances précises.

Les flux entrants correspondent aux flux de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie comptabilisés ou à recevoir par l'entité sur l'horizon temporel des projections.

La soutenabilité budgétaire à long terme est la capacité d'une entité à respecter ses engagements actuels et futurs dans les domaines financiers et de prestations de service.

Les flux sortants sont les flux de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie comptabilisés ou à verser par l'entité sur l'horizon temporel des projections.

Une projection est une information financière prospective fondée sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures.

Les termes employés dans le présent RPG avec la signification précisée dans les Normes IPSAS sont énoncés dans l'Annexe A.

Critères permettant de déterminer si une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie

10. Afin de déterminer si elle doit établir une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme, une entité doit apprécier s'il existe des utilisateurs potentiels d'une information financière prospective.
11. L'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme dépasse le cadre des informations tirées des états financiers. Elle comprend des projections de flux entrants et sortants relatifs à la fourniture de biens et services et aux programmes de prestations sociales fondées sur les hypothèses de la politique actuelle sur un horizon temporel précis. Par conséquent, elle prend en compte les décisions prises par l'entité avant ou à la date de clôture qui donneront lieu à des flux sortants lesquels ne répondent pas à la définition et/ou aux critères de comptabilisation d'un passif à cette date. De la même manière, elle prend en compte les flux entrants futurs qui ne répondent pas à la définition et/ou aux critères de comptabilisation d'un actif à la date de clôture.

12. Les évaluations de la soutenabilité budgétaire à long terme s'appuient sur un large éventail de données. Ces données incluent des informations financières et non financières sur les conditions économiques et démographiques futures, des hypothèses sur les tendances nationales ou globales telles que la productivité, la compétitivité de l'économie nationale, fédérale ou locale et l'évolution attendue des variables démographiques comme l'âge, la mortalité, la morbidité, la fécondité, le sexe, les revenus, le niveau de scolarité, la participation au marché du travail.
13. La pertinence de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité s'apprécie dans le contexte de ses sources de financement et de sa capacité à déterminer des niveaux de prestations de services. Il risque d'y avoir des utilisateurs de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme des entités présentant au moins l'une des caractéristiques suivantes :
 - (a) des pouvoirs significatifs de lever l'impôt et/ou d'autres sources de revenus ;
 - (b) la faculté de s'endetter de manière significative, ou
 - (c) le pouvoir et la capacité à déterminer la nature, le niveau et les modalités de livraison de services ainsi que l'introduction de nouveaux services.

Périmètre de l'information

14. Les projections préparées en retenant le même périmètre que celui des états financiers sont plus compréhensibles et utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général.
15. Une entité peut retenir un autre périmètre, comme le secteur des administrations publiques, pour présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Ce choix peut être motivé par la recherche de la cohérence et la comparabilité avec d'autres législations ou par le fait qu'elle utilise d'autres indicateurs de la soutenabilité budgétaire à long terme qui font référence à un autre périmètre. Les entités qui retiennent pour périmètre le secteur des administrations publiques sont encouragées à présenter également les informations exigées par IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques*.

Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme

16. Les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme établies selon le présent RPG sont destinées à permettre aux utilisateurs d'apprécier les différents aspects de la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité, y compris la nature et l'ampleur des risques auxquels l'entité est exposée.
17. La forme et le contenu de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme de l'entité varient en fonction de la nature de l'entité et de l'environnement réglementaire dans lequel elle évolue. Une approche unique

de la présentation risque de ne pas répondre aux objectifs de l'information financière. Afin de répondre aux objectifs² et aux caractéristiques qualitatives de l'information financière en tenant compte des contraintes³, l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme comprendra généralement les composantes suivantes :

- (a) projections des flux futurs entrants et sortants, qui peuvent être présentées sous forme de tableaux ou de graphiques, accompagnées d'un commentaire explicatif (voir paragraphes 21 à 26 et 56) ;
 - (b) un commentaire sur les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme comprenant les indicateurs éventuels utilisés pour les illustrer (voir paragraphes 27 à 40 et 57) ; et
 - (c) un commentaire sur les principes, hypothèses et méthodologie retenus pour les projections (voir paragraphes 41 à 53 et 58).
18. Les projections présentées au titre de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme reflètent généralement les conditions d'incertitude. Les projections sont établies à partir de modèles qui reposent sur des hypothèses qui intègrent un degré d'incertitude. Les hypothèses retenues devraient être fondées sur la meilleure information disponible afin que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme représente fidèlement les projections de flux futurs.
19. L'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme peut être publiée sous forme de rapport distinct ou intégrée à un autre rapport. Elle peut être publiée en même temps que les états financiers à usage général ou à un autre moment.
20. Une entité contrôlée devrait s'assurer de la cohérence de l'information présentée avec celle de son entité contrôlante.

Projections présentant les futurs flux entrants et sortants

21. Une entité devrait présenter des projections des futurs flux entrants et sortants, comprenant les dépenses d'investissement. Ces projections devraient être fondées sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures.

² La finalité de l'information financière dans le secteur public est de fournir aux utilisateurs des rapports financiers à usage général des informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 2 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le *Cadre conceptuel*).

³ Les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes qui pèsent sur l'information sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 3 du *Cadre conceptuel*.

22. Afin de réduire le coût de l'information financière, une entité devrait apprécier dans quelle mesure elle peut exploiter les hypothèses, projections et indicateurs préparés par d'autres entités, comme les ministères des finances, ou d'autres sources d'information, plutôt que de la préparer elle-même. Son évaluation détermine si l'information répond aux caractéristiques qualitatives. Une entité peut utiliser des informations tirées d'un budget ou d'une prévision qui répond à la définition d'une projection, pour la période ou les périodes concernées.
23. Les projections peuvent être présentées sous forme de tableaux ou de graphiques avec des précisions sur les programmes et les activités à l'origine des flux sortants et les sources des flux entrants. Le format des tableaux doit être déterminé en recherchant l'équilibre entre la clarté et la pertinence. La présentation d'une multitude de périodes entre la date de clôture et la limite de l'horizon temporel fournit une information plus complète mais risque d'entraîner une surcharge d'information qui nuit à la clarté.
24. L'entité devrait s'assurer que le choix et la présentation des projections ne sont pas biaisés de manière à présenter une image trompeuse, soit trop favorable soit trop défavorable. Il convient de respecter la cohérence des formats et de la terminologie sur l'ensemble des exercices présentés.

Horizon temporel

25. Lors du choix de l'horizon temporel il convient de rechercher l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives de vérifiabilité, image fidèle, et pertinence. Plus l'horizon temporel est éloigné de la date de clôture, plus on capte d'évènements futurs. Cependant, plus l'horizon temporel est éloigné, moins les hypothèses qui sous-tendent les projections sont robustes et vérifiables. A l'inverse, le choix d'un horizon temporel trop rapproché entraîne le risque d'exclure des évènements des projections et d'en réduire la pertinence.
26. La durée de la période prévisionnelle sera fonction des caractéristiques de l'entité. Elle sera vraisemblablement influencée par les caractéristiques de l'entité, comme la durée de ses programmes principaux, son degré d'autonomie financière, la durée de vie estimée des principales immobilisations corporelles, telles que les réseaux d'infrastructure, et les horizons temporels retenus par d'autres entités comparables pour l'établissement d'informations prospectives.

Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

27. L'entité présentant des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme devrait faire un commentaire sur chacune des trois dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. Les trois dimensions interdépendantes de la soutenabilité budgétaire à long terme abordées dans ce RPG sont les suivantes :

- (a) services ;
 - (b) revenus ; et
 - (c) dette.
28. Les dimensions sont interdépendantes dans la mesure où toute évolution d'une dimension a une incidence sur les autres dimensions. Par exemple, les services futurs et les droits aux prestations des bénéficiaires (la dimension service) sont financés par les revenus et/ou la dette. Il est possible d'analyser une dimension dans l'hypothèse de maintenir les deux autres à un niveau constant. Par exemple, l'entité peut illustrer l'effet sur la dette de l'hypothèse du maintien des services et des revenus à un niveau constant. L'interaction entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme est illustrée en Annexe B.
29. Chaque dimension présente deux aspects : la capacité et la vulnérabilité. La capacité est le pouvoir de l'entité de modifier ou d'influencer la dimension, et la vulnérabilité est le degré de dépendance de l'entité vis-à-vis de facteurs externes qui échappent à son contrôle ou son influence.
30. L'entité peut utiliser des indicateurs pour présenter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. Les indicateurs devraient être choisis en fonction de leur pertinence pour l'entité. Des exemples d'indicateurs sont présentés dans le Glossaire des indicateurs en Annexe C.

Dimension services

31. La dimension services prend en considération le volume et la qualité des prestations de services à assurer et les droits des bénéficiaires sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de revenus fiscaux et autres revenus, tout en respectant les contraintes d'endettement. Cette dimension se focalise sur la capacité de l'entité à maintenir ou modifier le volume et la qualité du service ou les programmes sociaux qu'elle propose. Elle se focalise également sur l'éventuelle vulnérabilité de l'entité aux facteurs tels que la volonté des bénéficiaires d'accepter des prestations ou droits réduits, ou sa vulnérabilité parce qu'elle n'a pas le pouvoir de déterminer ou modifier le niveau de prestations, par exemple lorsque le niveau de prestations est fixé à un autre niveau du gouvernement.
32. Du fait que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme reflète l'incidence des hypothèses de la politique actuelle sur les revenus fiscaux et autres sources de revenus, et sur la dette, elle met en évidence les ressources disponibles pour la fourniture de biens et de services. Les utilisateurs peuvent confronter cette information aux engagements de prestations pris par l'entité et évaluer ainsi la soutenabilité des prestations de services.

33. Un facteur à prendre en compte pour les besoins de cette comparaison est le taux d'accroissement des dépenses de certains programmes qui risque d'être plus élevé que celui du niveau global des dépenses de l'entité. En effet, il se peut que le nombre de bénéficiaires soit prévu en hausse pour un programme spécifique ou que l'accroissement prévisionnel des coûts associés à certains programmes, comme les dépenses de santé, soit supérieur au taux d'inflation générale. Par exemple, en raison de l'évolution démographique et technologique, le niveau des dépenses de santé en pourcentage des dépenses totales du gouvernement pourrait être prévu en progression sur la période couverte par les projections.
34. Dans le cas des activités à forte intensité de capital, la dimension service implique également une évaluation de la durée de vie utile et des cycles de remplacement des immobilisations corporelles.

Dimension revenus

35. La dimension revenus prend en considération le niveau des revenus fiscaux et les autres sources de revenus sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de prestations de services à assurer et des droits des bénéficiaires, tout en respectant les contraintes d'endettement. Cette dimension se focalise sur la capacité de l'entité à modifier le niveau actuel d'imposition ou d'autres sources de revenus ou d'introduire de nouvelles sources de revenus. Elle se focalise également sur l'éventuelle vulnérabilité de l'entité aux facteurs tels que le refus des contribuables d'accepter des hausses d'impôt et son degré de dépendance par rapport à des sources de revenus qui échappent à son contrôle ou son influence.
36. A titre d'exemple, un indicateur de la dimension revenus est la quote-part des revenus globaux provenant d'entités d'un autre niveau du gouvernement ou d'organismes internationaux. Par exemple, une collectivité locale peut avoir le pouvoir de maintenir ou augmenter l'impôt foncier, mais dépend en partie pour son financement d'un panachage de subventions générales ou spécifiques accordées par le gouvernement national et/ou fédéral. Dans la mesure où il existe une projection de la politique de prestations de services et de la gestion de la dette, il est possible d'en déduire le niveau de revenus nécessaire au financement de ces politiques. Cette information aide les utilisateurs à apprécier la capacité de l'entité à maintenir ou augmenter le niveau de ses revenus et de ce fait à apprécier la soutenabilité de ses sources de revenus.
37. Généralement, une entité qui a une capacité limitée à modifier le niveau de ses revenus sera vraisemblablement tributaire des décisions de financement d'autres entités à d'autres niveaux du gouvernement. Si les transferts intergouvernementaux ont un fondement constitutionnel ou un autre fondement juridique, l'entité sera peut-être moins vulnérable aux décisions de

financement défavorables imprévues d'autres entités et aura plus de chances de percevoir des revenus stables. Cette information aidera les utilisateurs à apprécier le degré de vulnérabilité de l'entité aux décisions qui échappent à son contrôle.

Dimension dette

38. La dimension dette prend en considération le niveau d'endettement sur la période des projections, compte tenu des hypothèses de la politique actuelle en matière de prestations de services à assurer et des droits des bénéficiaires, de revenus fiscaux et d'autres sources de revenus. Cette dimension se focalise sur la capacité de l'entité à respecter ses engagements financiers à l'échéance ou à les refinancer ou à augmenter son endettement en cas de besoin. Elle se focalise également sur la vulnérabilité éventuelle de l'entité à la confiance des marchés et des prêteurs et au risque de taux d'intérêt.
39. Le niveau de la dette nette est un indicateur important de la dimension dette, car, à une date donnée, il représente le montant des dépenses engagées antérieurement au titre de la fourniture de biens et de services qui est à financer à l'avenir. Par conséquent, cet indicateur sera pertinent pour beaucoup d'entités. Les projections fondées sur les hypothèses de la politique actuelle pour la fourniture de biens et de services et les revenus fiscaux et autres sources de revenus, permettent d'établir une projection de la dette. Cette information aidera les utilisateurs à apprécier la capacité de l'entité à respecter ses engagements financiers à l'échéance ou à les refinancer ou à augmenter son endettement et, par conséquent, à évaluer la soutenabilité de sa dette.
40. Pour la présentation de telles projections au niveau national, il convient de déterminer s'il y a lieu de distinguer entre : (a) le solde primaire, soit le total des dépenses publiques projetées, à l'exclusion des charges d'intérêt de la dette, moins les revenus fiscaux, et (b) le solde budgétaire global, soit le solde primaire intégrant la charge d'intérêt de la dette. Au niveau infranational ou des organismes internationaux, on privilégiera la dette nette en pourcentage du total des revenus. Une hausse de cet indicateur indique qu'une proportion croissante des revenus devra être affectée au service de la dette, détournant des ressources de la prestation de services, et que le niveau de dette projeté pourrait s'avérer insoutenable.

Principes et méthodologies

Mise à jour des projections et fréquence de l'information

41. Alors que des mises à jour régulières sont souhaitables, le présent RPG reconnaît qu'il ne serait pas réaliste de demander une mise à jour annuelle à toutes les entités. Cependant, il y a généralement un rapport inverse entre la robustesse des hypothèses sur lesquelles les projections sont fondées et leur ancienneté. En période de volatilité financière mondiale, il y a le risque

qu'une projection préparée un certain temps avant la date de clôture soit périmée et, par conséquent, qu'elle réponde moins bien aux objectifs de la reddition des comptes et de la prise de décision. Dans ce cas, l'entité devrait envisager une mise à jour plus fréquente de ses projections. L'entité devrait également envisager une mise à jour de ses projections suite à des événements significatifs ou majeurs imprévus comme des catastrophes naturelles ou autres urgences.

Incidence de la législation et du cadre politique

42. Sous certaines législations, l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme est régie par un cadre juridique ou réglementaire qui s'applique au niveau national ou fédéral ou par le moyen d'accords internationaux. Il peut également y avoir des dispositions juridiques applicables aux collectivités locales. Ces dispositions pourraient inclure l'obligation d'équilibre budgétaire. Ces dispositions sont susceptibles de préciser ou autrement affecter les principes, hypothèses et méthodologies à retenir par une entité pour le calcul et la présentation de ses projections.

Politique actuelle, hypothèses démographiques et économiques

43. Dans les cas où les flux générés par des programmes et des activités spécifiques sont modélisés individuellement, les hypothèses de politique devraient être fondées sur la continuité de la législation ou le règlement actuel avec des dérogations appropriées. Ces hypothèses (appelées « hypothèses de la politique actuelle ») devraient être appliquées de manière constante à toute la période couverte par la projection. Le point de départ des hypothèses de la politique actuelle devrait être la législation ou le règlement actuellement en vigueur. Toutefois, il conviendra dans certains cas de s'écarter de la législation ou le règlement en vigueur, par exemple :
- (a) lorsque des modifications de la législation ou du règlement actuel ont été adoptées avant la date de clôture avec une date d'entrée en vigueur spécifique au cours de la période couverte par les projections ;
 - (b) lorsque certaines dispositions de la législation ou du règlement actuel sont incohérentes entre elles ; ou
 - (c) lorsque la législation ou le règlement actuel comporte une date d'expiration, par exemple une disposition de caducité.
44. Les hypothèses de la politique actuelle peuvent être affectées par des modifications de la législation adoptées avant la date de clôture avec une date d'entrée en vigueur spécifique au cours de la période couverte par les projections. Dans ces circonstances, il serait inapproprié de supposer que la législation ou le règlement actuel restera en vigueur pour l'ensemble de la période couverte par la projection.

45. A titre d'exemple de législation ou de règlement actuel présentant des incohérences internes, on peut citer le cas d'un programme de sécurité sociale dont les dispositions juridiques interdisent d'effectuer des paiements une fois les fonds spécifiques qui lui sont affectés sont épuisés, alors que les droits des bénéficiaires restent valables après l'épuisement des fonds. Certes, une interprétation purement juridique permettrait de conclure que le fonds épuisé n'honorera pas ses obligations, mais l'entité peut avoir besoin d'apprécier si cette approche conduit, dans la projection présentée, à sous-estimer les flux sortants et l'enjeu budgétaire auquel le programme de sécurité sociale devra faire face. Dans ce cas de figure, l'entité peut faire ses projections sur la base des hypothèses de la politique actuelle sans tenir compte des restrictions juridiques.
46. La législation ou le règlement actuel peut comporter une date d'expiration, par exemple une disposition de caducité qui prévoit son expiration à l'issue d'une période déterminée. Dans beaucoup de cas, la probabilité sera forte que de tels programmes soient remplacés par d'autres programmes similaires. L'adoption stricte du principe d'expiration juridique pourrait aboutir à une sous-estimation des flux sortants projetés, ce qui rendrait l'information moins utile.

Approche des flux de revenus

47. Les flux significatifs de revenus fiscaux et autres, tels que les transferts intergouvernementaux, peuvent être modélisés individuellement sur la base des hypothèses de la politique actuelle. La croissance (ou la baisse) des flux significatifs de revenus fiscaux et autres qui ne sont pas modélisés individuellement est projetée par référence à une variable comme le produit intérieur brut (PIB) ou un indice d'inflation déterminé.
48. La projection du rythme de croissance d'autres sources de revenus, comme les redevances d'exploitation de ressources naturelles, peut être alignée sur le PIB ou un indice. Les autres revenus peuvent également être modélisés individuellement afin de tenir compte de circonstances particulières, comme de l'épuisement attendu d'une ressource naturelle.

Approche des programmes liés et non liés au vieillissement

49. Les programmes liés au vieillissement sont souvent soumis à des critères d'admissibilité tels que l'âge ou d'autres facteurs démographiques. Pour les besoins des projections, il convient de distinguer entre les programmes liés au vieillissement et ceux non liés au vieillissement. Les programmes liés au vieillissement peuvent être individuellement modélisés tandis que la projection du rythme de croissance des programmes non liés au vieillissement peut être alignée sur d'autres variables comme le PIB, ou demeurer constante en termes réels. Cette approche des programmes non liés au vieillissement introduit une certaine souplesse, dans la mesure où elle permet de compenser

le rythme d'augmentation au-dessus du PIB en termes réels de certains programmes et activités avec le rythme d'augmentation inférieur ou la diminution dans d'autres domaines.

Hypothèses démographiques et économiques

50. Les hypothèses démographiques sont susceptibles d'inclure la fécondité, la mortalité, le taux de migration et le taux d'actifs. Les hypothèses économiques sont susceptibles d'inclure le taux de croissance et l'inflation. Parmi les autres hypothèses économiques, il peut y avoir les facteurs environnementaux, tels que l'incidence sur la croissance économique de l'épuisement et la dégradation des écosystèmes et l'épuisement des ressources en eau et des ressources naturelles non renouvelables.

Caractère raisonnable des hypothèses

51. Les projections de flux entrants et sortants devraient être fondées sur les hypothèses de la politique actuelle et les hypothèses économiques et démographiques, qui paraissent raisonnables eu égard aux facteurs abordés au paragraphe 18.

Taux d'inflation et d'actualisation

52. Deux approches principales sont envisageables pour la prise en compte de l'inflation dans les projections. Les projections peuvent être corrigées pour l'inflation ou les projections peuvent être établies en prix courants (c'est-à-dire, les prix en vigueur à la date de clôture). Si les projections sont corrigées pour l'inflation, le taux d'actualisation doit également tenir compte de l'inflation. Si les projections sont établies en prix courants, le taux d'actualisation doit également exclure l'effet de l'inflation.

Analyse de sensibilité

53. La plupart des hypothèses sur lesquelles les projections sont fondées comportent une part d'incertitude. Dans certains cas, une faible évolution des variables peut avoir une incidence importante sur les projections. L'analyse de sensibilité permettra aux utilisateurs de comprendre l'incidence d'évolutions significatives des hypothèses démographiques et économiques sur les projections.

Informations à fournir

54. L'entité devrait fournir aux utilisateurs les informations leur permettant d'apprécier la projection de sa soutenabilité budgétaire à long terme. L'entité devrait fournir toute information complémentaire nécessaire pour répondre aux objectifs de l'information financière.
55. L'entité devrait fournir les informations suivantes :

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE
DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

- (a) le nom de l'entité ;
- (b) les états financiers auxquels l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme se rapporte ;
- (c) en cas de différence de périmètre, les noms des entités dans le périmètre de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme qui sont différentes de celles dans le périmètre des états financiers ;
- (d) lorsque l'entité est une entité contrôlée, l'identité de l'entité contrôlante ;
- (e) la date d'établissement de l'ensemble complet de projections ;
- (f) le calendrier et les modalités de mise à jour envisagés pour l'ensemble complet de projections ; et
- (g) lorsque l'entité utilise des projections et des indicateurs préparés par d'autres entités ou issus d'autres sources, les noms des entités et sources concernées, et l'information qui a été retenue.

56. Le commentaire sur les projections devrait comprendre les informations suivantes :

- (a) les sources significatives de revenus fiscaux et autres ;
- (b) une synthèse des hypothèses de la politique actuelle sur les revenus fiscaux et les autres revenus significatifs, telles que les seuils d'imposition et les allègements ;
- (c) les sources de flux sortants significatifs dont les dépenses d'investissement ;
- (d) une synthèse des hypothèses de la politique actuelle sur les flux sortants significatifs dont les dépenses d'investissement ;
- (e) si la modélisation des projections se fait individuellement ou globalement ;
- (f) l'explication et la justification des modifications apportées aux projections en cours d'exercice ;
- (g) un commentaire explicitant que les projections ne constituent pas des prévisions et qu'il existe peu de chances pour que les résultats réels soient conformes aux projections sur la période spécifiée et que l'importance de tout écart sera fonction de toute une série de facteurs comprenant les actions futures entreprises par l'entité pour relever les défis budgétaires identifiés ;
- (h) un commentaire sur les variations de format entre les exercices présentés et leur justification ;
- (i) l'horizon temporel retenu pour les projections et sa justification ;

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE
DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

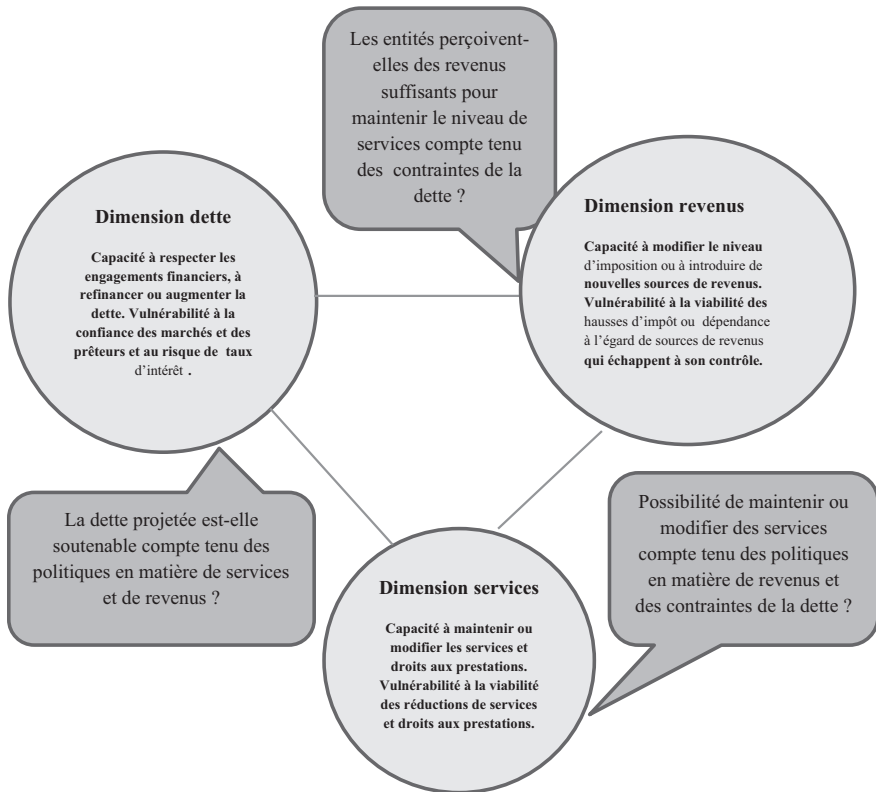
- (j) la justification de toute modification de l'horizon temporel depuis le dernier exercice.
57. Les commentaires sur les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme devraient inclure les informations suivantes :
- (a) une analyse des variations significatives des indicateurs par rapport à l'exercice précédent ;
 - (b) les modifications des indicateurs retenus pour la présentation de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme par rapport à l'exercice précédent, et la justification de ces modifications ; et
 - (c) si l'entité présente des indicateurs fondés sur des informations non conformes aux Normes IPSAS, elle doit le signaler et préciser les indicateurs concernés.
58. L'entité devrait faire état des principes, hypothèses et de la méthodologie qui sous-tendent les projections, et indiquer notamment :
- (a) les aspects essentiels de la législation et des règlements applicables ;
 - (b) la politique macroéconomique et le cadre fiscal sous-jacents, et des informations sur le lieu où les rapports présentant ces politiques et cadres sont accessibles au public, y compris des documents en dehors des états financiers à usage général ;
 - (c) les hypothèses clés de la politique actuelle et les principales hypothèses démographiques et économiques qui sous-tendent les projections ;
 - (d) la politique de révision et d'actualisation des hypothèses de la politique actuelle et des hypothèses démographiques et économiques ;
 - (e) un commentaire sur toute dérogation des hypothèses de la politique actuelle à la législation ou au règlement en vigueur ;
 - (f) une explication des modifications significatives des principes, hypothèses et de la méthodologie retenus par rapport à l'exercice précédent, et la nature, l'ampleur et la motivation de ces modifications ;
 - (g) les résultats des analyses de sensibilité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les projections ;
 - (h) les taux d'actualisation appliqués et les modalités de détermination de ces taux ;
 - (i) l'approche de l'inflation retenue et la justification de cette approche.

Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS

Terme	Définition
Actifs	Ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.
Trésorerie	Comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.
Equivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
Entité contrôlée	Entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société en nom collectif, contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).
Entité contrôlante	Entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.
Secteur des administrations publiques	Comprend l'ensemble des entités publiques telles que définies dans les modèles statistiques d'information financière.
Passifs	Obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.
Date de clôture	Date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers.
Revenus	Entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Relations entre les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

La présente Annexe illustre les deux aspects (capacité et vulnérabilité) qui caractérisent chacune des trois dimensions et la relation entre les trois dimensions.



Glossaire des indicateurs

La présente Annexe établit une liste d'exemples d'indicateurs. La liste ne se veut pas exhaustive.

Guide d'établissement des statistiques des finances publiques

Lorsqu'un indicateur fait référence à un terme défini, celui-ci est indiqué en italique et la définition est présentée à la suite de chaque indicateur.

- **Dettes brute totale** : la dette brute totale - souvent appelée « dette totale » ou « total des passifs sous forme de dette » - comprend tous les passifs sous forme d'*instruments de dette*. Un instrument de dette est défini comme une créance financière obligeant le débiteur à effectuer en faveur d'un créancier un paiement ou des paiements d'intérêts et/ou de principal à une date ou à des dates futures¹.
- **Dettes nette** : la dette nette est égale à la dette brute moins les *actifs financiers* correspondant aux *instruments de dette*⁴.
- **Valeur financière nette** : la valeur financière nette d'une *unité institutionnelle* (ou d'un groupe d'unités) est la valeur totale de ses *actifs financiers*, diminuée de la valeur totale de ses *passifs*⁴ en cours.
- **Valeur nette** : la valeur nette d'une *unité institutionnelle* (ou d'un groupe d'unités) est la valeur totale de ses actifs, diminuée de la valeur totale de ses *passifs*⁴ en cours.
- **Solde global** : expression qui correspond, dans le MSFP 1986, au concept de « déficit ou excédent global », qui est égal aux recettes plus les dons reçus, moins les dépenses et les « prêts moins recouvrements ». Le solde ainsi défini est égal (mais de signe opposé) à la somme des emprunts nets des administrations publiques, plus la diminution nette des encaisses, dépôts et titres qu'elles détiennent pour des raisons de liquidité. Le principe derrière ce concept est que la politique des pouvoirs publics est considérée comme créatrice de déficits ou d'excédents et que les recettes ou les dépenses associées à cette politique sont donc « au-dessus de la ligne ». Par contre, les emprunts ou les retraits d'avoirs liquides sont des financements du déficit, c'est-à-dire « au-dessous de la ligne ». Il convient de noter que le poste des prêts moins recouvrements, situé au-dessus de la ligne, englobe les opérations sur la dette et les créances sous forme de prises de participation des administrations publiques sur les autres secteurs qui sont effectuées à des fins de politique générale et non de gestion des liquidités ou de rentabilité².
- **Solde primaire** : solde global, à l'exclusion des paiements d'intérêts. Comme les paiements d'intérêts représentent le coût de la dette passée, et que les

¹ Source : Fonds monétaire international : *Statistiques de la dette extérieure—Guide pour les statisticiens et les utilisateurs 2011*.

² Source : Fonds monétaire international : *Manuel sur la transparence des finances publiques (2007)*.

déterminants de la dette future sur lesquels l'État peut agir sont le niveau des recettes et celui des dépenses autres que les paiements d'intérêts, le solde primaire revêt une importance particulière en tant qu'indicateur de la situation des finances publiques dans les pays très endettés.⁵

Définitions

- **Instrument de dette** : un instrument de dette est défini comme une créance financière obligeant le débiteur à effectuer en faveur d'un créancier un paiement ou des paiements d'intérêts et/ou de principal à une date ou à des dates futures⁴.
- **Actifs économiques** : les actifs économiques sont des entités i) sur lesquelles les unités institutionnelles font valoir, individuellement ou collectivement, des droits de propriété économique, et ii) dont les propriétaires peuvent tirer des avantages économiques par leur détention ou leur utilisation au cours d'une période déterminée⁴.
- **Actifs financiers** : les actifs financiers sont les créances financières augmentées des lingots d'or détenus par les autorités monétaires à titre d'actifs de réserve. Une créance financière est un actif qui confère à son propriétaire (le créancier) le droit de recevoir des fonds ou d'autres ressources d'une autre unité, selon les termes du contrat passé entre eux³.
- **Unité institutionnelle** : une unité institutionnelle est une entité économique capable, de son propre chef, de posséder des actifs, de contracter des engagements et de s'engager dans des activités économiques et dans des opérations avec d'autres entités⁶.
- **Passif** : l'existence d'un passif est établie lorsqu'une unité (le débiteur) est tenue, dans certaines circonstances précises, de fournir des fonds ou d'autres ressources à une autre unité (le créancier)⁶.

Autres sources

- **Écart de financement actualisé (« tax gap »)** : l'écart de financement actualisé est la variation des dépenses hors charges d'intérêt et/ou des recettes qu'il faudrait mettre en œuvre afin de maintenir la dette publique à un pourcentage cible du PIB⁴, ou à un niveau inférieur. Plus précisément, l'écart de financement actualisé, pour la période de projection déterminée, est égal à la valeur actuelle nette des projections de dépenses⁵ moins les projections de recettes, corrigée du montant de l'augmentation (ou de la diminution) de la dette publique nécessaire

³ Source : Fonds monétaire international : *Statistiques de la dette extérieure—Guide pour les statisticiens et les utilisateurs 2011*

⁴ PIB : Le produit intérieur brut aux prix du marché est mesuré comme les biens et services finaux produits par un pays pour une période déterminée. Les composantes du PIB sont : les dépenses de consommation et d'investissement du secteur privé, les dépenses de consommation et d'investissement du secteur public, et les exportations nettes (exportations moins importations).

⁵ Le calcul de la valeur actuelle tient compte du facteur intérêt. Par conséquent, l'écart de financement actualisé est exprimé en pourcentage des dépenses hors charges d'intérêt.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE
DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

pour maintenir la dette publique au pourcentage cible du PIB, ou à un niveau inférieur. (Source : US Federal Accounting Standards Advisory Board : Statement of Federal Financial Accounting Standards 36 : *Comprehensive Long-Term Projections for the U.S. Government* 2009).

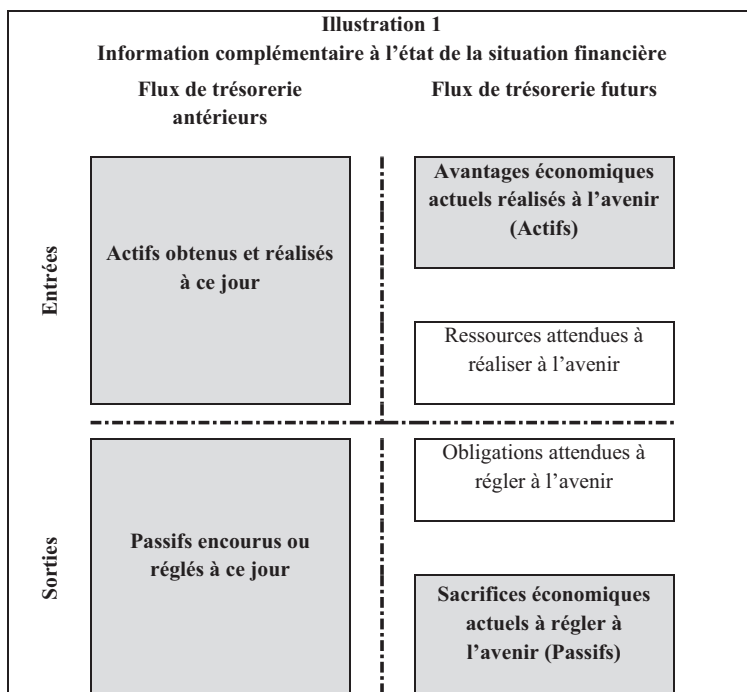
- **Contrainte budgétaire inter-temporelle** : cette contrainte impose de couvrir le total des engagements des administrations publiques, à savoir l'encours de la dette publique et la valeur actualisée des dépenses futures, y compris celles liées au vieillissement, par la valeur actualisée des recettes publiques futures. (Source : Commission Européenne : *Rapport sur la viabilité* : 2009).
- **Dette nette/Total des revenus** : rapport entre la dette nette et le total des revenus. (Source Conseil sur la comptabilité dans le secteur public au Canada (PSAB) : l'Enoncé des pratiques recommandées 4 (PR-4), *Indicateurs de l'état des finances* : 2009).

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne RPG 1, mais n'en fait partie intégrante.

Contexte

- BC1. L'IPSASB a initialement lancé un projet sur la comptabilisation des obligations de la politique sociale (rebaptisées par la suite prestations sociales) en 2002. En janvier 2004, un appel à commentaires a été publié sur le thème de la comptabilisation des politiques sociales des gouvernements, intitulé *Accounting for Social Policies of Governments*. Après avoir exploité les réponses à cet appel à commentaires, l'IPSASB a commencé à élaborer des propositions de traitement comptable de différentes sous-catégories de prestations sociales. Vers la fin 2006, faute de consensus sur le fait générateur de la comptabilisation des passifs et sur les modalités de leur évaluation, l'IPSASB a décidé à l'époque d'interrompre le projet d'élaboration des propositions sur la comptabilisation et l'évaluation.
- BC2. Comme mesure provisoire, l'IPSASB a élaboré des propositions précisant les informations à fournir sur le montant à verser en espèces aux bénéficiaires dont les droits sont établis à la date de clôture (prestations à verser en espèces). Sont expressément exclues de ses propositions des informations sur les obligations et passifs. L'exposé sondage ED 34, *Prestations sociales : informations sur les versements en espèces aux particuliers ou aux ménages*, a été publié en mars 2008.
- BC3. Les réflexions sur l'identification du fait générateur des passifs au titre des prestations sociales avaient convaincu l'IPSASB que les états financiers ne peuvent pas fournir aux utilisateurs toutes les informations nécessaires sur les prestations sociales. Ceci est confirmé par l'illustration 1 présentée ci-après dont les cases grisées correspondent aux informations fournies par les états financiers. L'IPSASB a jugé nécessaire de consulter les parties prenantes avant de lancer un nouveau projet. Par conséquent, l'IPSASB a abordé cette question dans un nouveau document de consultation, *Prestations sociales : questions de comptabilisation et d'évaluation*, et a publié un exposé de projet, *Informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme*. Ces deux documents ont été publiés en même temps qu'ED 34.



BC4. En octobre 2008, l'IPSASB a examiné les réponses à tous les documents cités ci-dessus. Compte tenu de ces réponses, il a été décidé d'abandonner le projet d'élaboration d'une Norme IPSAS à partir d'ED 34. L'IPSASB a également constaté qu'une vaste majorité des répondants partageaient l'avis que les états financiers ne puissent pas fournir aux utilisateurs une information suffisante sur les incidences financières à long terme des programmes publics de prestations sociales¹. Suite à cet examen, l'IPSASB a décidé d'engager un projet sur la soutenabilité budgétaire à long terme (rebaptisé par la suite « Informations sur la soutenabilité à long terme des finances publiques ») qui a abouti en novembre 2009 à la publication d'un document de consultation du même nom. S'appuyant sur les pratiques en vigueur, le document de consultation a présenté des arguments en faveur d'une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme, ainsi que des suggestions sur sa présentation et a sollicité l'avis des parties prenantes. Les répondants, dans leur majorité, étaient favorables à la poursuite du projet tout en exprimant

¹ L'élaboration de propositions pour la comptabilisation et l'évaluation de passifs résultant d'obligations de prestations sociales a progressé indirectement grâce aux travaux sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*, Phase 2. Cette phase aborde les éléments et l'élaboration de la définition d'un passif ainsi que d'autres questions pertinentes telles que celle de savoir si le pouvoir de lever l'impôt constitue un actif. Ce travail risque d'avoir une incidence sur l'approche de la comptabilisation et de l'évaluation des passifs relatifs aux prestations sociales. A l'occasion de sa réunion en juin 2013, l'IPSASB a décidé de réactiver son projet sur les prestations sociales.

une préférence pour l'élaboration d'un guide plutôt que de dispositions obligatoires.

- BC5. Compte tenu des réponses au document de consultation, l'IPSASB a élaboré l'Exposé-sondage 46, RPG, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité*, qui a été publié en octobre 2011. Cet exposé-sondage a proposé aux entités du secteur public un guide non obligatoire traitant des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme.
- BC6. L'IPSASB a approfondi sa réflexion sur les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme dans le cadre de son projet sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*, dont le Chapitre 2: Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général, traduit l'idée que, bien que les états financiers soient au cœur de l'information financière, un champ d'information plus large est nécessaire pour répondre aux besoins des utilisateurs. Ce champ englobe l'information financière prospective. L'IPSASB a par ailleurs constaté que les flux sortants projetés relatifs à des obligations nées de décisions passées et les flux entrants relevant du pouvoir souverain et du pouvoir fiscal risquent de ne pas être comptabilisés ou partiellement comptabilisés dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière. Par conséquent, afin de répondre aux objectifs de l'information financière en matière de reddition des comptes et d'aide à la décision, l'entité devrait fournir aux utilisateurs des informations sur les flux entrants et sortants futurs qui complètent celles fournies sur sa situation financière dans ses états financiers.
- BC7. L'IPSASB reconnaît que, pour certaines entités, l'argumentation exposée au paragraphe BC6 justifierait de rendre obligatoires les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Toutefois, l'IPSASB a conclu que la publication d'une position officielle serait prématurée parce que l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme dans les rapports financiers à usage général est un domaine où la pratique est en évolution et où l'IPSASB souhaite favoriser la souplesse et l'innovation. Cette approche reflète l'avis des répondants à l'exposé-sondage ED 46. L'IPSASB fait valoir que selon le paragraphe 4 du RPG son application relève de la bonne pratique.

Champ d'application

- BC8. L'IPSASB a examiné si le champ d'application du RPG devait être limité au niveau de la consolidation nationale ou de l'Etat. Tout en reconnaissant que les informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont particulièrement pertinentes à ces niveaux, l'IPSASB a estimé qu'il pouvait y avoir une demande significative des utilisateurs au niveau infranational pour cette information. L'IPSASB a par conséquent conclu qu'il n'y avait pas lieu de limiter le champ d'application au niveau national ou de l'Etat. Les facteurs pris en compte par l'IPSASB pour déterminer si une entité doit présenter des

informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont abordés aux paragraphes BC14 à BC17.

Définitions

Soutenabilité budgétaire à long terme

- BC9. Le document de consultation constate l'absence de définition universellement acceptée de la soutenabilité budgétaire à long terme et propose comme définition pratique « la capacité d'un gouvernement à respecter ses engagements actuels et futurs dans les domaines financiers et de prestations de service. » L'IPSASB a reconnu que cette définition pouvait paraître insuffisamment rigoureuse et qu'il conviendrait d'adopter une définition qui permet de déterminer plus clairement si la situation économique actuelle d'une entité est soutenable. Cette approche pourrait consister à (a) établir un lien entre les obligations actuelles de prestations de service et le maintien du niveau actuel d'imposition et (b) identifier la trajectoire projetée de la dette. Une entité qui ne parvient à respecter ses obligations actuelles de prestations de service et ses engagements financiers actuels que grâce à une hausse d'impôts ou à une augmentation de son endettement est jugée dans une situation insoutenable. Les macro-économistes tendent à adopter cette approche plus rigoureuse consistant à identifier les trajectoires « explosives » de la dette qui sont corrélées au besoin d'augmenter massivement la dette pour maintenir le niveau existant de services et de programmes de prestations sociales.
- BC10. Lors de la publication de ce RPG, l'IPSASB a décidé de retenir la définition de la soutenabilité budgétaire à long terme employée dans le document de consultation préalable à l'exposé-sondage ED 46 et ensuite pour le présent RPG, avec toutefois un champ d'application élargi à toutes les entités du secteur public (à l'exception des [entreprises publiques]) (la terminologie entre crochets n'est plus utilisée depuis la publication de *l'Applicabilité des IPSAS* » publiée en avril 2016) et qui ne se limite plus aux gouvernements. En arrivant à cette conclusion, l'IPSASB a pris en compte le besoin pour les gouvernements et les entités du secteur public à la fois de (a) fournir des services et respecter des obligations dans le cadre de programmes de prestations sociales et de (b) tenir des engagements financiers, correspondant pour l'essentiel au service de la dette. L'IPSASB a également noté que les gouvernements ont généralement des pouvoirs souverains qui leur permettent d'introduire une législation instaurant de nouvelles sources d'impôt ou de modifier le niveau d'imposition en vigueur, tout en constatant que dans un environnement global la capacité à augmenter les impôts peut être soumise à de nombreuses contraintes pratiques. L'IPSASB a estimé qu'en accordant une attention suffisante aux dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme, explicitées aux paragraphes 27 à 40, l'entité fournira aux utilisateurs l'information nécessaire sur sa capacité à maintenir le niveau actuel de services, respecter ses obligations à l'égard des bénéficiaires actuels et futurs

de programmes de prestations sociales, tenir ses engagements financiers sans avoir à augmenter ses revenus fiscaux et autres ou à augmenter son endettement.

Projections, prévisions et budgets

- BC11. Plusieurs répondants à ED 46 ont suggéré d'apporter une clarification de la relation entre projections, prévisions et budgets. En l'absence de définition universellement acceptée de ces termes, l'IPSASB a décidé d'élaborer une définition d'une projection afin de préciser les caractéristiques de l'information à retenir pour le calcul des projections et de s'assurer que seuls les calculs présentant ces caractéristiques se trouvent dans le champ d'application du présent RPG.
- BC12. Lors de l'élaboration de la définition d'une projection, l'IPSASB a examiné si l'information financière prospective devait être établie strictement sur la base de la législation ou des règlements en vigueur à la date de clôture, ou s'il convenait d'envisager des dérogations spécifiques à ce principe. L'IPSASB a reconnu que dans des cas limités, il convient de déroger à la législation ou aux règlements en vigueur afin de fournir une information plus pertinente. Une projection est par conséquent définie comme « une information financière prospective fondée sur les hypothèses de la politique actuelle, et les hypothèses sur les conditions économiques et autres conditions futures ». Les hypothèses de la politique actuelle sont « les hypothèses fondées sur la législation et le règlement en vigueur à la date de clôture avec des dérogations appropriées dans des circonstances précises ». Les circonstances justifiant une dérogation à la législation et au règlement en vigueur sont énoncées au paragraphe 43 et commentées aux paragraphes BC31 à 34.
- BC13. La finalité des budgets et des prévisions est de fournir une présentation détaillée des résultats attendus. En revanche, la finalité des projections n'est pas de fournir une estimation des résultats réels. Un budget est un plan présentant les anticipations de revenus ou de recettes d'une entité et les anticipations de ses charges ou dépenses pour une période déterminée. Il peut être lié aux prestations de service ou des résultats de la période. Une prévision fournit une information prospective qui tient compte des actions anticipées et des interventions de l'entité même si ces dernières ne traduisent pas la législation ou le règlement en vigueur ou correspondent aux dérogations limitées inhérentes à la définition d'une projection. L'IPSASB a convenu que certaines informations d'origine budgétaire ou prévisionnelle pourraient servir à l'établissement de projections.

Critères permettant de déterminer quand une information sur la soutenabilité budgétaire à long terme doit être établie

- BC14. Comme évoqué au paragraphe BC8, l'IPSASB a conclu que le champ d'application de ce RPG ne devait pas se limiter à un niveau particulier

de gouvernement. Cependant, l'IPSASB a reconnu que la présentation d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme n'était pas nécessairement appropriée pour toutes les entités.

- BC15. Le document de consultation a exprimé des réserves sur l'intérêt pour une entité individuelle contrôlée de présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. Ces réserves étaient fondées sur l'avis provisoire que (a) le coût de production de l'information risque d'être plus élevé que les avantages pour les utilisateurs, (b) l'établissement de rapports distincts et la présentation d'informations par des entités individuelles rattachées à une entité économique pourraient troubler les utilisateurs et que (c) cette information pourrait induire les utilisateurs en erreur lorsqu'elle est fournie par des entités avec un pouvoir limité de lever l'impôt qui sont tributaires de ressources fournies par des entités à d'autres niveaux de gouvernement et dont les projections dépendent des décisions en matière d'impôts qui échappent à leur contrôle. Certains répondants au document de consultation ont contesté ce point de vue et suggéré qu'il est possible dans certains cas d'identifier des utilisateurs des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme présentées par des entités contrôlées. Une collectivité locale contrôlée par un état ou une province a été citée en exemple. Le critère proposé par ces répondants pour déterminer quand une entité doit présenter des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme est l'existence d'utilisateurs potentiels de ce type d'information. L'IPSASB a été convaincu par ces arguments et en a tenu compte aux paragraphes 12 et 13 du RPG.
- BC16. L'IPSASB a reconnu qu'il pourrait être difficile d'établir directement l'existence d'utilisateurs d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme. L'IPSASB s'est efforcé d'identifier les caractéristiques qui pourraient indiquer l'existence d'utilisateurs à travers les trois dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme. L'IPSASB doutait de l'existence d'un nombre suffisant d'utilisateurs pour justifier le coût de l'information pour les entités ne présentant pas au moins l'une des caractéristiques suivantes :
- (a) des pouvoirs significatifs de lever l'impôt et/ou d'autres sources de revenus ;
 - (b) le pouvoir significatif de s'endetter, ou
 - (c) le pouvoir et la capacité à déterminer la nature, le niveau et les modalités de livraison de services comprenant l'introduction de nouveaux services.
- BC17. L'IPSASB est d'avis que informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme sont susceptibles d'être pertinentes au niveau de l'Etat, au niveau national consolidé et pour les principales entités infranationales comme les régions, provinces, états et les grandes collectivités locales (par exemple les grandes villes) qui ont le pouvoir de lever l'impôt qui constitue une proportion significative de leurs revenus. L'IPSASB reste convaincu que la présentation

d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme risque de ne pas être pertinente pour les services et entités administratifs individuels qui n'ont pas généralement le pouvoir de lever l'impôt ou de s'endetter et dont les dépenses sont contrôlées par l'octroi de dotations.

Projections présentant les futurs flux entrants et sortants

- BC18. Le document de consultation a examiné trois modèles de présentation de l'information sur la soutenabilité budgétaire à long terme et a proposé (a) la présentation de projections détaillées dans des états complémentaires et (b) que des projections synthétiques accompagnées de commentaires étaient appropriées. Bien que le document de consultation ait reconnu que ces deux approches ne s'excluent pas mutuellement, certains répondants ont estimé que l'IPSASB aurait dû indiquer qu'il ne suffit pas de présenter des projections dans des états pour répondre aux besoins des utilisateurs d'informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme et qu'il convient d'adopter d'autres méthodes de présentation. Convaincu par ce point de vue, l'IPSASB a convenu d'en tenir compte au paragraphe 17 du présent RPG.
- BC19. L'IPSASB a examiné s'il convenait de recommander un horizon temporel pour les projections établies par les entités en fonction de leur positionnement par niveau de gouvernement. En effet, l'adoption d'horizons temporels normalisés adaptés aux différents types d'entités du secteur public pouvait améliorer la comparabilité. Toutefois, l'IPSASB a jugé cette normalisation excessive et irréaliste. En raison du champ d'application du présent RPG, il faudrait déterminer des horizons temporels normalisés pour un vaste éventail d'entités, dont les entités individuelles présentant leurs états financiers². Par ailleurs, le degré d'autonomie budgétaire d'entités au même niveau de gouvernement varie de façon significative selon la législation. Toutefois, l'IPSASB a conclu que, selon la bonne pratique, l'entité doit justifier le choix de l'horizon temporel. L'IPSASB estime que le niveau d'autonomie financière de l'entité aura une incidence sur l'horizon temporel à retenir ; plus l'entité est dépendante d'autres entités pour son financement, plus l'horizon temporel risque d'être court.
- BC20. Le document de consultation contenait des exemples illustratifs sous forme de tableaux présentant des projections sur 75 ans pour les programmes et activités importants. L'IPSASB a noté que, de l'avis de certains répondants, la focalisation sur la situation à la fin de l'horizon temporel risque d'occulter les événements intervenant entre la date de clôture et la fin de l'horizon temporel. L'IPSASB partageait cet avis et a rajouté, au paragraphe 25 du RPG, des conseils sur le besoin de rechercher l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives de vérifiabilité, image fidèle, et pertinence lors de la présentation de projections.

² Par exemple, parmi ces entités, il pourrait y avoir des conseils scolaires ou des organismes chargés de l'approvisionnement en eau et l'évacuation des eaux usées.

Traiter les dimensions de la soutenabilité budgétaire à long terme

- BC21. En établissant un cadre souple pour la fourniture d'information, l'IPSASB a cherché à aider l'entité à organiser sa communication en s'assurant que cette information présente une image fidèle de sa soutenabilité budgétaire à long terme.
- BC22. ED 46 présente les trois dimensions suivantes de la soutenabilité budgétaire à long terme :
- (a) capacité budgétaire ;
 - (b) capacité de service ; et
 - (c) vulnérabilité.
- BC23. La description de la vulnérabilité s'inspire de la définition de la vulnérabilité proposée dans l'Énoncé des pratiques recommandées 4 (PR-4), Indicateurs de l'état des finances publié par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (PSAB). La définition de la vulnérabilité proposée par PR-4 est « la vulnérabilité est le degré de dépendance du gouvernement à l'égard de sources de financement qui échappent à son contrôle ou à son influence ou le degré d'exposition aux risques qui pourraient l'empêcher de tenir ses engagements financiers actuels à l'égard à la fois des créanciers, employés et autres et de ses engagements de service public. » L'IPSASB a estimé qu'une variante de cette notion est particulièrement importante pour les entités du niveau infranational qui ont des pouvoirs limités en matière fiscale et qui sont par conséquent tributaires de décisions prises par d'autres entités à d'autres niveaux du gouvernement qui échappent plus ou moins à leur contrôle.
- BC24. Les descriptions des deux autres dimensions présentées dans ED 46 s'inspirent des définitions de « capacité budgétaire » et « capacité de service » élaborées par le normalisateur du secteur public aux États-Unis (le GASB)³. Le GASB définit la capacité budgétaire comme « la capacité et la volonté du gouvernement de respecter de manière continue ses obligations financières à l'échéance » et la capacité de service comme « la capacité et la volonté du gouvernement de respecter de manière continue ses obligations de prestations de service ».
- BC25. Lors de l'élaboration du RPG basé sur ED 46, l'IPSASB a examiné si la notion de vulnérabilité présentée dans l'Exposé-sondage (ED) était trop étroite et si la vulnérabilité est un facteur omniprésent dans l'analyse de la soutenabilité à long terme des finances d'une entité. L'IPSASB a conclu que la vulnérabilité est un aspect de toutes les trois dimensions. Par conséquent, l'IPSASB a décidé (a) d'expliquer comment la notion de vulnérabilité affecte

³ *Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on Major Issues related to Economic Condition Reporting: Financial Projections.* (Governmental Accounting Standards Board : Norwalk, CT, USA, November 2011).

chaque dimension de la soutenabilité budgétaire à long terme et (b) de changer le nom de la dimension vulnérabilité qui devient dimension revenus du fait qu'elle concerne les variations de revenus.

- BC26. L'IPSASB a également noté que, selon la définition du dictionnaire, « fiscal » inclut la notion de revenus⁴ alors que l'on qualifie de « capacité fiscale » la capacité d'une entité à tenir ses engagements financiers, autrement dit sa capacité à soutenir et à assurer le service de sa dette. En conséquence, l'IPSASB a décidé de rebaptiser cette dimension « dimension dette », puisque ce nom correspond mieux à la description. Le changement du nom de ces deux dimensions a entraîné une modification de la dimension capacité de service afin d'assurer la cohérence rédactionnelle des trois dimensions. L'IPSASB a reconnu l'interdépendance des trois dimensions.
- BC27. L'IPSASB a noté que l'approche adoptée par le PSAB et le GASB se rapproche des « dimensions » de soutenabilité élaborées par Allen Schick⁵ qui sont abordées dans le document de consultation.
- BC28. « La croissance économique » fait partie des dimensions abordées par Schick. L'IPSASB a estimé qu'il aurait été inapproprié d'introduire explicitement une dimension croissance économique parce que les déterminants de la croissance économique sont complexes et échappent au contrôle de l'entité présentant l'information financière. Toutefois, les hypothèses de croissance économique sont un élément essentiel pour l'élaboration de projections et risquent de jouer un rôle prépondérant dans les analyses de sensibilité.

Principes et méthodologies

- BC29. Le document de consultation a examiné les principes à retenir pour la présentation des programmes et activités au titre des informations sur la soutenabilité budgétaire à long terme et les méthodologies essentielles pour la détermination des résultats. Parmi les domaines abordés il y avait la question de savoir si les projections devaient être fondées sur la politique actuelle ou future, l'approche des flux de revenus, l'approche des programmes liés et non liés au vieillissement et l'approche des analyses de sensibilité. L'IPSASB a examiné si, pour répondre à la caractéristique qualitative de comparabilité, ses recommandations de bonne pratique devaient être fermes.
- BC30. L'IPSASB a estimé qu'il aurait été inapproprié de faire des recommandations fermes de bonne pratique parce que (a) le champ d'application du présent RPG englobe toutes les entités du secteur public et les bonnes pratiques peuvent varier selon le niveau de gouvernement, (b) si la présentation d'informations sur la soutenabilité budgétaire est une pratique de gestion financière en progression dans un bon nombre de législations, elle se trouve

⁴ La définition de fiscal : « relatif à l'impôt, aux revenus publics, ou à la dette publique. » (Webster's Ninth New Collegiate Dictionary, 1984).

⁵ Allen Schick, *Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches* (OECD: Paris, 2005).

à un stade primaire de développement et (c) l'IPSASB n'entend pas usurper le rôle d'autres groupes professionnels qui possèdent un savoir-faire dans ce domaine. Dans certains cas, l'IPSASB a jugé opportun de privilégier une démarche globale. Par exemple, l'IPSASB a jugé que les projections les plus utiles sont celles fondées sur les hypothèses de la politique actuelle qui englobent aussi bien les flux entrants que les flux sortants. L'IPSASB a également noté que l'OCDE recommande la mise à jour annuelle des projections au niveau national.

Hypothèses de la politique actuelle

- BC31. Les paragraphes 40 à 42 d'ED 46 ont expliqué que l'entité peut s'écarter de la politique actuelle pour le calcul de ses projections (a) en cas de conflit entre la politique actuelle et ses obligations juridiques et (b) lorsque la politique comporte des « dispositions de caducité ».
- BC32. L'IPSASB a introduit le terme « hypothèses de la politique actuelle » afin de clarifier que politique actuelle signifie la législation ou le règlement en vigueur avec des dérogations appropriées. Les hypothèses de la politique actuelle s'appliquent à l'ensemble des flux entrants et sortants modélisés individuellement sur la période couverte par les projections. Le présent RPG présente aux paragraphes 44 à 46 des exemples illustrant les cas où une dérogation peut s'avérer appropriée. L'IPSASB a noté que le paragraphe 58(e) du RPG recommande la présentation d'informations sur les dérogations à la législation ou au règlement en vigueur ainsi que la justification de ces dérogations.
- BC33. Un répondant à ED 46 a souhaité que le concept de la politique actuelle proposé dans l'exposé-sondage soit élargi pour couvrir des problématiques comme le freinage fiscal. Le freinage fiscal désigne un phénomène par lequel les entrées générées par l'impôt sur le revenu croissent plus vite que les revenus sur lesquels elles sont assises, parce qu'au fur et à mesure que les revenus d'un particulier augmentent la proportion de ces revenus imposée à un taux supérieur augmente aussi. Le freinage fiscal se produit si les taux et les seuils d'imposition des particuliers ne sont pas corrigés au fil du temps. Généralement les gouvernements traitent cette problématique par l'augmentation périodique des seuils d'imposition.
- BC34. L'IPSASB a conclu que la problématique du freinage fiscal est traitée au paragraphe 47 du RPG qui permet l'application des hypothèses de la politique actuelle, dont le taux d'inflation, aux hypothèses démographiques et économiques. La modélisation des flux d'impôt peut s'effectuer en pourcentage d'une variable comme le PIB ou refléter l'application des hypothèses de la politique actuelle aux circonstances changeantes inhérentes aux hypothèses démographiques et économiques.

Révision du RPG1 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC35. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

- (a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;
- (b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;
- (c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1.

RPG 2 — COMMENTAIRES ET ANALYSES DES ÉTATS FINANCIERS

Historique du RPG

RPG 2, *Commentaires et analyses des états financiers* a été publié en juillet 2013.

Depuis cette date, IPSAS 1 a fait l'objet d'amendements introduits par l'IPSAS suivante :

- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 2

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
6	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS Avril 2016

COMMENTAIRES ET ANALYSES DES ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragrophes
Objectif	1
Statut et champ d'application	2–8
Définition	9
Identification des commentaires et analyses des états financiers.....	10–12
Présentation des commentaires et analyses des états financiers	13–14
Contenu des commentaires et analyses des états financiers.....	15–31
Aperçu des activités et de l'environnement de l'entité.....	19
Informations sur les objectifs et stratégies de l'entité	20–21
Analyse des états financiers de l'entité	22–26
Risques et incertitudes	27–31
Annexe A : Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS	
Base des conclusions	

Objectif

1. Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des lignes directrices pour la préparation et la présentation des commentaires et analyses des états financiers. Les commentaires et analyses des états financiers éclaireront les utilisateurs pour la bonne compréhension de la situation financière, performance financière et des flux de trésorerie présentés dans les états financiers à usage général (appelés ci-après les « états financiers »).

Statut et champ d'application

2. L'information fournie en application du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des commentaires et analyses des états financiers est encouragée à suivre le présent RPG. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ce RPG afin de pouvoir déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).
3. Les commentaires et analyses devraient être présentés au moins annuellement et porter sur la période couverte par les états financiers.
4. Le périmètre des commentaires et analyses devrait être identique à celui des états financiers.
5. Les commentaires et analyses des états financiers devraient être publiés avec les états financiers.
6. [Supprimé]
7. Seuls les commentaires et analyses des états financiers qui respectent toutes les dispositions du présent RPG peuvent être qualifiés de conformes au présent RPG.
8. Sous certaines législations, la préparation et la présentation des commentaires et analyses des états financiers sont régies par des dispositions juridiques ou réglementaires, ou d'autres règlements externes. Les entités sont encouragées à fournir des informations sur l'incidence de telles dispositions sur la conformité au présent RPG.

Définition

9. Dans le présent RPG, le terme suivant a la signification indiquée ci-après :
 Les commentaires et analyses des états financiers explicitent les éléments, transactions et événements significatifs présentés dans les états financiers d'une entité ainsi que les facteurs qui les influencent.
 Les termes employés dans le présent RPG avec la signification précisée dans les Normes IPSAS sont énoncés dans l'Annexe A.

Identification des commentaires et analyses des états financiers

10. Les commentaires et analyses des états financiers devraient être clairement identifiés, et distingués des états financiers et des autres informations.
11. Cette identification permettra aux utilisateurs de distinguer :
 - (a) les états financiers préparés et présentés selon la comptabilité d'engagement conformément aux Normes IPSAS ;
 - (b) les commentaires et analyses des états financiers préparés selon le présent RPG ; et
 - (c) les autres informations présentées dans un rapport annuel ou un autre document qui sont peut-être utiles aux utilisateurs mais qui ne sont pas visées par les dispositions des IPSAS ou les recommandations des RPG (mais qui sont susceptibles d'être couvertes par les recommandations d'autres RPG).
12. Les commentaires et analyses des états financiers devraient identifier les états financiers auxquels ils se rapportent.

Présentation des commentaires et analyses des états financiers

13. Les commentaires et analyses des états financiers permettent aux utilisateurs de disposer d'informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision tout en proposant un aperçu des activités de l'entité du point de vue de l'entité elle-même. Ils offrent également à l'entité l'opportunité de donner son interprétation des éléments, transactions et événements significatifs affectant sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie. Par conséquent, les commentaires et analyses des états financiers complètent l'information présentée dans les états financiers.
14. L'information présentée dans les commentaires et analyses des états financiers devrait répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information financière en tenant compte des contraintes qui pèsent sur l'information présentée dans les rapports financiers à usage général¹.

Contenu des commentaires et analyses des états financiers

15. Le contenu des commentaires et analyses devrait être cohérent avec les états financiers et les éléments, transactions et événements sous-jacents, ainsi que les hypothèses telles que celles relatives à la comptabilisation et l'évaluation.

¹ Les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les contraintes qui pèsent sur l'information sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Pour de plus amples détails, voir le Chapitre 3 du *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public*.

16. Les commentaires et analyses des états financiers devraient inclure les informations suivantes sans redondance avec celles présentées dans les états financiers :
- (a) un aperçu de l'activité et de l'environnement opérationnel de l'entité ;
 - (b) une information sur les objectifs et les stratégies de l'entité ;
 - (c) une analyse des états financiers de l'entité présentant les variations et tendances significatives de sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie ; et
 - (d) une description des principaux risques et incertitudes pesant sur sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie ; une explication de l'évolution des risques et incertitudes depuis la dernière date de clôture et des stratégies mises en place pour supporter ou atténuer ces risques et incertitudes.
17. La forme et le contenu spécifique des commentaires et analyses des états financiers varient en fonction de la nature de l'entité et de l'environnement réglementaire dans lequel elle évolue.
18. Afin d'éviter toute redondance, lorsque les commentaires et analyses reprennent des informations qui figurent dans les états financiers, ils devraient analyser et expliciter comment les éléments, transactions et événements concernés affectent la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Les commentaires et analyses devraient, le cas échéant, comporter des renvois aux états financiers de manière à éviter une redondance de l'information.

Aperçu des activités et de l'environnement de l'entité

19. Pour la bonne compréhension des états financiers de l'entité, les utilisateurs ont besoin d'un aperçu de ses activités et de son environnement opérationnel. Cette information éclaire leur lecture de ses états financiers. L'information fournie sur les activités de l'entité dans les commentaires et analyses des états financiers peut porter sur la situation actuelle et l'évolution depuis l'exercice précédent, en relation avec :
- (a) la mission et la vision de l'entité ;
 - (b) la gouvernance de l'entité (par exemple, la structure législative ou réglementaire, structure des organes de direction) ;
 - (c) les relations avec d'autres entités, en particulier les relations susceptibles d'avoir un impact significatif sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité (comme par exemple des accords de financement) ;

- (d) les tendances externes, évènements et évolutions de l'environnement juridique, réglementaire, sociale, politique et macroéconomique spécifique à l'entité qui ont ou sont susceptibles d'avoir un impact significatif sur sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie de l'entité (par exemple, l'incidence d'évènements sur les marchés internationaux sur l'emploi, l'assiette fiscale, les taux d'intérêt) ; et
- (e) les principales activités de l'entité dont les modes de prestations de service (par exemple, sous-traitance, accords de concession de service) ainsi que toute évolution significative de celles-ci.

Informations sur les objectifs et stratégies de l'entité

- 20. Les commentaires et analyses des états financiers devraient aborder les objectifs et stratégies de l'entité en relation avec sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie de manière à éclairer les utilisateurs des états financiers sur les objectifs prioritaires de l'entité et identifier les ressources à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs et réaliser ces stratégies. Parmi ces objectifs et stratégies, il peut y avoir, par exemple, la gestion des excédents et des déficits, la gestion du niveau d'endettement et des réserves. Les commentaires et analyses des états financiers devraient expliciter comment la réalisation des objectifs de l'entité sera mesurée et sur quelle période de temps l'avancement sera évalué.
- 21. Les commentaires et analyses des états financiers devraient aborder l'évolution des objectifs et stratégies de l'entité par rapport à l'exercice précédent ou aux exercices précédents.

Analyse des états financiers de l'entité

- 22. Les commentaires et analyses des états financiers devraient porter sur les variations et tendances significatives de la situation financière, performance financière et des flux de trésorerie de l'entité. Une analyse des tendances englobe les éléments des états financiers qui sont importants et significatifs pour une bonne compréhension de la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité et présente leur évolution dans le temps.
- 23. Les commentaires et analyses des états financiers devraient expliciter les éléments, transactions et évènements significatifs affectant la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en évitant toute redondance par rapport à l'information présentée dans les états financiers. L'identification des éléments, transactions et évènements significatifs fait appel au jugement.
- 24. Si une information issue des états financiers est corrigée pour les besoins des commentaires et analyses, il convient de le signaler et d'indiquer la nature et

la justification de la correction. Toute mesure de la performance financière issue des états financiers devrait être rapprochée de mesures présentées dans les états financiers qui ont été établies selon les IPSAS.

25. Des informations comparatives devraient être présentées lorsque celles-ci sont nécessaires à une bonne compréhension des commentaires et analyses des états financiers de l'exercice en cours.
26. IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* impose une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels résultant de l'exécution du budget à inclure dans les états financiers d'entités qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). IPSAS 24 impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels et permet à une entité de présenter cette information soit dans les notes soit dans d'autres rapports publiés. L'entité qui choisit de présenter cette information avec les commentaires et analyses des états financiers devrait appliquer les dispositions d'IPSAS 24.

Risques et incertitudes

27. Les commentaires et analyses des états financiers devraient présenter les principaux risques et incertitudes pesant sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie de l'entité en les situant par rapport à ses objectifs et stratégies. Cette information permettrait aux utilisateurs d'évaluer l'incidence de ces risques sur l'exercice en cours (par exemple des passifs éventuels présentés dans les états financiers ou la mise en place de couvertures destinées à atténuer les risques de change) ainsi que les résultats attendus.
28. Les principaux risques et incertitudes peuvent être d'origine externe ou interne ; toute description de ces risques et incertitudes devrait mettre en évidence à la fois l'exposition aux conséquences négatives et les opportunités potentielles.
29. Un commentaire sur le mode de gestion des risques et incertitudes permet de fournir aux utilisateurs une image fidèle de l'exposition de l'entité aux risques affectant directement les éléments des états financiers, de manière à faciliter l'évaluation de sa situation financière, performance financière et ses flux de trésorerie. Parmi ces informations, il peut y avoir la décision de l'entité de s'auto-assurer contre certains risques, ou d'atténuer les risques par leur transfert ou leur partage dans le cadre de l'assurance.
30. Un commentaire sur ces risques et incertitudes renseignerait les utilisateurs de manière pertinente sur l'exposition ou vulnérabilité de l'entité aux concentrations de risques, comme par exemple des prêts significatifs accordés

à certaines régions ou industries, ou sa dépendance par rapport à certaines sources de revenus.

31. Les risques et incertitudes qui pèsent sur la situation financière, performance financière et les flux de trésorerie peuvent avoir une incidence diffuse sur les états financiers. Par conséquent, l'information sur ces risques et incertitudes peut faire l'objet d'une présentation distincte, ou être répartie dans les sections concernées des commentaires et analyses des états financiers.

Annexe A**Termes employés dans ce RPG définis dans les Normes IPSAS**

Terme	Définition
Budget approuvé	L'autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de finances, des ordonnances et d'autres décisions liées au revenu ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne RPG 2, mais n'en fait partie intégrante.

Contexte

- BC1. En mars 2008, l'IPSASB a approuvé un projet relatif à « l'information narrative ». Lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a précisé le champ du projet qui se limite exclusivement aux rapports présentant des commentaires et analyses relatifs aux états financiers à usage général d'une entité (« états financiers ») selon IPSAS 1, *Présentation des états financiers* et exclut les rapports à vocation plus large qui peuvent être qualifiés de rapports financiers à usage général selon le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* de l'IPSASB (*Cadre conceptuel*). L'IPSASB juge essentiel de fournir une information narrative en relation directe avec les états financiers qui éclaire l'évaluation de la reddition des comptes et la prise de décision par les utilisateurs des états financiers.
- BC2. Lors de l'engagement du projet, l'IPSASB a examiné s'il convenait, dans le cadre de son processus de révision et de modification des documents de l'IASB, de proposer une recommandation inspirée du guide IFRS d'élaboration du rapport de gestion. L'IPSASB a jugé cette approche inadaptée dans la mesure où les utilisateurs identifiés dans ce guide sont des investisseurs, alors que le Chapitre 2 du *Cadre conceptuel* identifie d'autres utilisateurs avec des besoins différents en relation avec les états financiers. De ce fait, l'IPSASB a jugé important de développer un guide d'élaboration des commentaires et analyses des états financiers spécifique au secteur public. Les commentaires et analyses complètent et suppléent les explications fournies dans les états financiers en offrant des aperçus et perspectives utiles aux utilisateurs.
- BC3. Sous certaines législations, des rapports avec un contenu proche de celui visé par les commentaires et analyses des états financiers portent le nom de « Rapport de gestion » ou « Commentaires et analyses de la direction ». Toutefois, l'IPSASB a estimé que ces désignations ne traduisent pas la nature du rapport qui est en lien avec les états financiers. L'IPSASB a jugé essentiel de faire ressortir le lien avec les états financiers dans la mesure où les commentaires et analyses des états financiers ont pour unique but d'éclairer les états financiers et n'ont pas d'intérêt propre. L'IPSASB est d'avis que le terme « Commentaires et analyses des états financiers » indique clairement le champ d'application du présent RPG et son lien étroit avec les états financiers.

Exposé-sondage 47, *Commentaires et analyses des états financiers*

- BC4. L'IPSASB a élaboré Exposé-sondage 47, *Commentaires et analyses des états financiers* qui a été publié en mars 2012. Cet Exposé-sondage proposait d'imposer aux entités qui préparent et présentent leurs états financiers selon les IPSAS de présenter des commentaires et analyses des états financiers. Ces

commentaires et analyses des états financiers devaient avoir le même niveau d'autorité qu'une Norme IPSAS en comptabilité d'engagement alors qu'ils concernent un rapport financier à usage général.

- BC5. En élaborant cet Exposé-sondage, l'IPSASB a estimé que les commentaires et analyses des états financiers constituent un complément d'information nécessaire pour répondre aux objectifs des états financiers. Par ailleurs, s'agissant d'information issue des états financiers adaptée à la situation spécifique de l'entité, l'IPSASB a estimé que les avantages que procurent les commentaires et analyses des états financiers dépassent leur coût de production. Par conséquent, l'IPSASB a proposé que les commentaires et analyses des états financiers soient établis par toutes les entités qui préparent leurs états financiers selon les IPSAS.
- BC6. Certains répondants à l'Exposé-sondage craignaient que les entités n'appliquant pas les dispositions proposées dans l'Exposé-sondage (après publication sous forme de Norme) ne puissent pas déclarer leurs états financiers conformes aux IPSAS. Plus particulièrement, les répondants étaient préoccupés par le fait que les commentaires et analyses des états financiers pourraient toujours être considérés comme une composante du référentiel IPSAS même si l'Exposé-sondage affirmait explicitement qu'ils ne faisaient pas partie des états financiers. Pour répondre à cette préoccupation, certains répondants ont suggéré l'élaboration d'un guide non obligatoire à partir de l'Exposé-sondage, par exemple, un Guide des pratiques recommandées (RPG).
- BC7. L'IPSASB a examiné s'il convenait d'élaborer une Norme IPSAS ou un guide RPG à partir de l'Exposé-sondage. L'IPSASB a examiné cette question sous l'angle de savoir s'il était possible d'élaborer des positions officielles pour les rapports financiers à usage général, question sur laquelle il n'existait pas de consensus parmi ses membres. L'IPSASB a noté que le champ d'application de son *Cadre conceptuel* ne se limite pas aux états financiers à usage général.
- BC8. Les répondants à l'Exposé-sondage étaient divisés sur cette question avec une faible majorité contre l'introduction d'une Norme IPSAS. La majorité de ceux qui étaient contre l'introduction d'une Norme s'exprimaient clairement en faveur de l'élaboration d'un guide comparable au projet de RPG, *Informations sur la soutenabilité à long terme des finances d'une entité*.
- BC9. Dans ce domaine bien établi des rapports financiers à usage général, une position officielle sur les commentaires et analyses des états financiers aiderait les entités à respecter l'objectif de reddition des comptes et permettrait aux utilisateurs d'obtenir un aperçu de l'activité de l'entité du point de vue de l'entité elle-même. Les commentaires et analyses des états financiers éclairent les états financiers mais n'en font pas partie intégrante et par conséquent ne sont pas une condition nécessaire à leur juste présentation.

- BC10. Tout bien considéré, l'IPSASB a décidé d'élaborer un RPG à partir de l'Exposé-sondage. L'IPSASB estime que le présent RPG constitue un guide dont la souplesse d'application représente un atout pour les entités soumises à des législations comprenant des dispositions locales ou des règlements. Le guide favorisera la comparabilité des entités présentant les commentaires et analyses des états financiers. Par ailleurs, l'IPSASB estime que le RPG pourrait inciter certaines entités peu habituées à présenter des commentaires et analyses des états financiers à fournir cette information aux utilisateurs.
- BC11. Dans la mesure où les commentaires et analyses des états financiers participent à l'objectif de la reddition des comptes, l'IPSASB a décidé d'examiner l'autorité de cette directive à une date ultérieure.

Information prospective

- BC12. L'IPSASB a examiné s'il devait recommander à l'entité de fournir des informations prospectives, telles que des prévisions. L'IPSASB a reconnu que sous certaines législations la communication d'informations prospectives pourrait être interprétée comme une manifestation de volonté politique ou de l'engagement d'une entité du secteur public à mener certaines actions. En outre, le cadre réglementaire de l'information budgétaire auquel l'entité est soumise dictera s'il est possible de fournir des informations prospectives dans les commentaires et analyses des états financiers. Certains membres estimaient que l'exclusion d'informations prospectives rendrait les commentaires et analyses des états financiers moins utiles à la prise de décision par les utilisateurs et préconisaient par conséquent leur inclusion. Cependant, tout bien considéré, l'IPSASB a décidé de ne pas recommander la présentation d'informations prospectives mais de laisser le choix à l'entité d'en présenter si elle le souhaite.

Guide de mise en œuvre et exemples illustratifs

- BC13. ED 47 proposait un guide de mise en œuvre des caractéristiques qualitatives et des exemples illustrant l'information à fournir sur les états financiers de l'entité, les variations et les tendances. L'IPSASB a décidé de supprimer le Guide de mise en œuvre et les exemples illustratifs dans la mesure où les entités établissant les commentaires et analyses des états financiers devraient porter prioritairement leur attention sur les indications fournies dans le RPG. Par ailleurs, l'IPSASB a noté que des exemples de bonnes pratiques provenant d'autres sources sont disponibles.

Révision du RPG2 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

- BC14. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

- (a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;
- (b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entités commerciales du secteur public », lorsque cela est approprié ;
- (c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1

RPG 3 — PRÉSENTATION DES INFORMATIONS SUR LA PERFORMANCE DES SERVICES PUBLICS

Historique du RPG

RPG 3, *Présentation des informations sur la performance des services publics* a été publiée en mars 2015.

Depuis cette date, RPG 3 a fait l'objet d'amendements introduits par l'IPSAS suivante :

- *L'applicabilité des IPSAS* (publiée en avril 2016)

Tableau des paragraphes amendés dans le RPG 3

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
3	Supprimé	L'applicabilité des IPSAS (Avril 2016)

RPG 3 — PRÉSENTATION DES INFORMATIONS SUR LA PERFORMANCE DES SERVICES PUBLICS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Statut et champ d'application.....	2-7
Définitions.....	8-26
Efficacité	10
Efficience	11-12
Moyens	13-14
Prestations.....	15-16
Résultats.....	17-19
Indicateurs de performance.....	20-22
Objectifs de performance des services	23-26
Périmètre de l'information.....	27-28
Information annuelle et période de reporting.....	29-31
Principes de présentation des informations sur la performance des services publics.....	32-37
Sélection des informations sur la performance des services publics	38-71
Localisation des informations sur la performance des services publics	72-75
Organisation des informations sur la performance des services publics	76-82
Base des conclusions	
Exemples d'application	

Objectif

1. Le présent Guide des pratiques recommandées (RPG) fournit des indications sur la présentation des informations relatives à la performance des services publics dans les rapports financiers à usage général (GPFR). Les informations relatives à la performance des services publics sont des informations sur les services fournis par une entité publique, sur les objectifs de performance de ses services et sur la réalisation de ces objectifs. Les informations sur la performance des services publics sont destinées à permettre aux utilisateurs des GPFR (désignés par « utilisateurs » dans ce qui suit) d'évaluer l'efficacité et l'efficacités des services fournis par l'entité.

Statut et champ d'application

2. La présentation des informations selon les indications du présent RPG constitue une bonne pratique. Une entité qui présente des informations sur la performance de ses services devrait se fixer comme objectif de se conformer aux principes décrits dans le présent RPG. Une entité n'est pas tenue de se conformer au présent RPG pour pouvoir déclarer ses états financiers conformes aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).
3. Bien que le présent RPG ne s'applique pas directement aux entités commerciales du secteur public, les services fournis par une entité commerciale du secteur public contrôlée par l'entité présentant l'information financière sont compris dans son champ d'application.
4. Seules les informations sur la performance des services qui respectent l'ensemble des principes énoncés dans le présent RPG peuvent être qualifiées de conformes au présent RPG.
5. Le présent RPG décrit les informations à présenter. Une entité peut présenter des informations supplémentaires si elles s'avèrent utiles pour répondre aux objectifs de la présentation de l'information financière et si elles répondent aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.
6. Selon les juridictions, la présentation des informations sur la performance des services publics est régie par des dispositions légales ou réglementaires. Les entités sont encouragées à fournir des informations sur l'incidence de telles dispositions sur la conformité au présent RPG.
7. Il est possible que de telles dispositions, prévues par la législation, dépassent le champ d'application du présent RPG. Ces dispositions peuvent porter, par exemple, sur : des détails plus élaborés en matière d'organisation des informations requises, l'obligation de fournir davantage d'informations ; ou encore sur des indicateurs spécifiques de performance ou sur des types de performance à présenter. Dans ce cas, l'entité est encouragée à s'assurer que les informations identifiées à travers l'application du présent Guide et à travers les dispositions légales sont présentées.

Définitions

8. Les termes suivants sont employés dans le présent PRG selon le sens indiqué ci-après :

L'efficacité définit le rapport entre le résultat réel et les objectifs de performance des services.

L'efficience définit le rapport entre (a) les moyens et les prestations, ou entre (b) les moyens et les résultats.

Les moyens sont les ressources mobilisées par une entité pour fournir des prestations.

Les prestations sont les services fournis par une entité à des parties externes à l'entité.

Les résultats sont les effets des prestations de l'entité sur la société, ou les effets raisonnablement attribuables aux prestations de l'entité.

Les indicateurs de performance sont des mesures quantitatives, qualitatives ou des descriptions qualitatives de la façon dont une entité utilise ses ressources, fournit des services et atteint ses objectifs de performance des services.

Un objectif de performance des services est une description de l'objectif de résultat qu'une entité vise à atteindre, en matière de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficience.

9. Les exemples d'application qui accompagnent le RPG 3 illustrent les termes définis ci-dessus.

Efficacité

10. Lorsque l'entité présente les informations relatives à son efficacité, elle doit indiquer dans quelle mesure un ou plusieurs de ses objectifs de performance ont été atteints. Plus l'action d'une entité est efficace en tant que fournisseur de services, plus le résultat réel de son action se rapprochera de celui prévu.

Efficience

11. Un indicateur d'efficience peut être utilisé pour mesurer l'efficience d'une prestation de services par rapport à un point de comparaison tel que :
- (a) les précédentes périodes de reporting ;
 - (b) les attentes ;
 - (c) des fournisseurs de services similaires ;
 - (d) des points de (référence) comparaison.
12. Une même quantité et une même qualité de résultats, obtenues à un coût moindre que par le passé, indiquent que l'efficience de la production a

été améliorée. Un indicateur d'efficacité conçu pour refléter un tel gain montrera une amélioration. De la même manière, si la qualité d'un service est améliorée de façon que les résultats obtenus soient meilleurs que ceux obtenus par le passé, les autres variables — telles que la quantité des services (les prestations) et le coût — demeurant constantes, un gain d'efficacité est réalisé. Un indicateur d'efficacité conçu pour refléter ce type de gain montrera une amélioration. À l'inverse, une perte de qualité se traduisant par une dégradation des résultats, les autres variables — telles que la quantité des services (les prestations) et le coût — demeurant constantes, indiquerait une moindre efficacité de la prestation de services.

Moyens

13. Les ressources mobilisées pour fournir une prestation peuvent comprendre :
- (a) les ressources humaines ou la main-d'œuvre ;
 - (b) les actifs corporels tels que les terrains, les bâtiments et les véhicules ;
 - (c) la trésorerie et les autres actifs financiers ; et
 - (d) les immobilisations incorporelles telles que la propriété intellectuelle.
14. Les moyens peuvent être représentés par les coûts engagés ou par la quantité de ressources utilisées pour fournir les prestations.

Prestations

15. Les services fournis par une entité à des bénéficiaires externes comprennent :
- (a) les services fournis directement à des particuliers ou à des institutions, tels que des services d'éducation ou de santé, ou encore la fourniture de biens, comme des livres ou de la nourriture par exemple ;
 - (b) les services fournis indirectement à des particuliers ou à des institutions, tels que des services visant à, soutenir, promouvoir, protéger ou défendre un groupe, une institution, un pays ou les valeurs et les droits d'un groupe ;
 - (c) les transferts à des particuliers ou à des institutions, tels que des transferts de fonds ou l'octroi d'avantages économiques, sur le plan fiscal par exemple ;
 - (d) des politiques, des réglementations ou des lois visant à atteindre les objectifs de la politique publique, telles que des mesures législatives en matière fiscale, ainsi que le renforcement de ces mesures ; et
 - (e) le recouvrement de l'impôt et des autres recettes.
16. Le fait que les services fournis soient destinés à un bénéficiaire externe à l'entité est un élément essentiel pour déterminer si les services en question

sont des prestations plutôt que des services destinés à une utilisation interne dans le but de fournir des prestations.

Résultats

17. Les résultats d'une entité peuvent se traduire par des effets sur la société dans son ensemble ou sur des groupes ou des institutions au sein de la société. Ils peuvent se traduire par des conséquences relativement directes des services fournis par l'entité sur leurs bénéficiaires. Ils peuvent également se traduire par des effets sur des entités autres que les bénéficiaires des services, mais qui en profitent indirectement.
18. Les résultats peuvent, à titre d'exemple, se traduire par une modification du niveau d'éducation de la société, par une modification des taux de pauvreté et de criminalité, ou encore par une modification de la santé de différents groupes au sein de la société.
19. Il peut exister un lien de causalité important entre les actions d'une entité et leur résultat. Cependant, cela ne sera pas toujours le cas. Des facteurs échappant au contrôle de l'entité peuvent l'empêcher ou, au contraire, lui permettre d'atteindre les résultats escomptés.

Indicateurs de performance

20. Moyens, prestations, résultats, efficacité et efficacie sont des types d'indicateurs de performance.
21. Les indicateurs de performance peuvent être des mesures quantitatives telles que le nombre de services fournis, leur coût, le temps nécessaire pour les fournir, ou un objectif chiffré pour atteindre un résultat donné. Les indicateurs de performance peuvent être des mesures qualitatives exprimées à l'aide de descripteurs tels que «mauvais»/«bon»/«excellent» ou «satisfaisant»/«insuffisant». Ces mesures qualitatives peuvent également comprendre des évaluations de la qualité des services par les bénéficiaires, les citoyens ou les experts. Les mesures quantitatives et qualitatives peuvent aider les utilisateurs à :
 - (a) saisir dans quelle mesure les objectifs de performance des services ont été atteints; et
 - (b) comparer la performance des services de différentes entités à différents moments.
22. Un indicateur de performance peut également prendre la forme d'une description qualitative. Une description qualitative peut s'avérer nécessaire pour fournir aux utilisateurs des informations claires et pertinentes sur la performance des services, lorsqu'un haut niveau de complexité de jugement sont impliqués concernant un service donné.

Objectifs de performance des services

23. Les objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide d'indicateurs de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficacité, ou bien par la combinaison d'un ou de plusieurs de ces quatre indicateurs de performance. Ils peuvent également être exprimés à l'aide d'une description de l'état futur souhaité d'un service.
24. De façon générale, un objectif de performance des services est spécifique, mesurable, atteignable, réaliste et soumis à une contrainte de temps.
25. Les objectifs de performance des services d'une entité peuvent tous être exprimés à l'aide des mêmes types d'indicateurs de performance. Ils peuvent, par exemple, être exprimés en termes de résultats. Ils peuvent également être exprimés à l'aide de différents types d'indicateurs de performance. Ainsi, certains objectifs de performance des services seront relatifs aux résultats, d'autres aux prestations ou encore aux moyens.
26. Un seul service peut contribuer à atteindre un ou plusieurs objectifs de performance. Plusieurs services peuvent concourir à la réalisation d'un même objectif de performance des services.

Périmètre de l'information

27. Le périmètre de l'information de l'entité qui présente les informations sur la performance des services doit être identique à celui de ses états financiers.
28. Les indicateurs de performance présentés doivent être pertinents eu égard aux objectifs de performance des services de l'entité contrôlante. Contrairement aux états financiers consolidés, qui réunissent les états financiers des entités contrôlées, les informations sur la performance des services présentées par une entité contrôlante ne constituent généralement pas une agrégation des informations présentées par les entités qu'elle contrôle.

Information annuelle et période de reporting

29. Les informations sur la performance des services doivent être présentées au moins annuellement.
30. Elles doivent couvrir la même période de reporting que celle des états financiers. Cependant, une prise en compte des besoins des utilisateurs et une évaluation des coûts et des gains pourraient indiquer que la période de reporting doit être différente de celle des états financiers de l'entité. Cela peut être le cas lorsque les informations sur la performance des services présentées par une entité contrôlante sont basées sur des informations sur la performance des services présentées par des entités contrôlées ayant une période de reporting différente.
31. L'atteinte des objectifs de performance des services pourrait nécessiter une période de reporting supérieure à une année. Les utilisateurs auront besoin

d'informations sur l'état d'avancement vers la réalisation des objectifs de performance des services pluriannuels. Le paragraphe 53 fournit des informations sur les types de services à présenter pour montrer l'avancement annuel des performances des services pluriannuels.

Principes de présentation des informations sur la performance des services publics

32. Une entité doit fournir des informations sur la performance des services utiles aux utilisateurs en matière de reddition de comptes et de prise de décision. La présentation des informations doit permettre aux utilisateurs d'évaluer le degré d'efficacité et d'efficacités de la performance des services d'une entité. Les informations présentées doivent être pertinentes par rapport aux objectifs de performance des services de l'entité; et elles doivent mettre en évidence le lien entre les objectifs et le niveau atteint en matière de performance des services.
33. Lorsque les informations présentées sur la performance des services sont en même temps que les informations des états financiers d'une entité, elles doivent permettre aux utilisateurs d'évaluer la situation financière de l'entité en lien avec la réalisation des objectifs de performance des services et vice versa.
34. Les informations sur la performance des services présentées tiennent compte des conditions propres à l'entité, telles que :
 - (a) les services fournis par l'entité;
 - (b) la nature de l'entité; et
 - (c) la réglementation qui régit son activité.
35. La présentation des informations sur la performance des services doit répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, tout en tenant compte des contraintes de l'information financière à usage général. (Le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public [Le Cadre conceptuel]* définit ces caractéristiques qualitatives et ces contraintes générales.)
36. Le regroupement ou la ventilation des informations sur la performance des services doit permettre de saisir la situation de l'entité en matière de performance des services. Le niveau de regroupement élevé au point de masquer ou d'occulter la performance. De même, le niveau de ventilation ne doit pas être tellement fine qu'elle réduirait l'information à des listes détaillées qui occulteraient également la performance et réduiraient l'intelligibilité de l'information. Les informations présentées doivent être suffisamment spécifiques pour permettre aux utilisateurs de déterminer la responsabilité de l'entité dans la performance de ses services, notamment en relation avec ses objectifs.

37. La comparabilité à d'autres entités peut être difficile à établir dans le cadre des informations sur la performance des services dans la mesure où les services fournis sont différents. Même lorsque deux entités fournissent exactement le même service, elles peuvent avoir des objectifs de performance différents. En conséquence, elles devront présenter des indicateurs de performance différents, non comparables. Le critère de la comparabilité des entités pourrait devoir être remplacé par celui de pertinence, de manière à sélectionner les objectifs de performance des services et les indicateurs qui leur sont liés les plus pertinents par rapport à la situation de l'entité. Néanmoins, les besoins des utilisateurs peuvent indiquer que pour une entité concernée les indicateurs de performance d'autres entités fournissant le même service, sont pertinents pour l'entité concernée, et que les deux caractéristiques qualitatives — la comparabilité et la pertinence — concordent.

Sélection des informations sur la performance des services publics

Informations à présenter

38. Les informations suivantes doivent être présentées :
- (a) les objectifs de performance des services ;
 - (b) les indicateurs de performance ;
 - (c) le coût total des services.
39. Tenant compte des indicateurs de performance et du coût total, l'entité devra présenter :
- (a) les informations prévisionnelles et les informations réelles pour la période de reporting ;
 - (b) les informations de la période de reporting antérieure.
40. Lorsque les informations sur la performance des services comprennent des informations présentées dans les états financiers, il est nécessaire de faire des renvois aux états financiers afin de permettre aux utilisateurs d'évaluer les informations sur la performance dans le cadre de l'information financière présentée dans les états financiers.
41. Les informations des documents juridiques et des documents de planification d'une entité (état budgétaire, description de la mission, plan stratégique, contrats de financement, plan d'activité, etc.) contribuent généralement à identifier les objectifs de performance des services et les indicateurs de performance qui sont pertinents pour l'entité.

Objectifs de performance des services publics

42. Lorsque les objectifs de performance des services d'une entité changent, les informations présentées devront refléter ces changements. Ainsi, une entité peut avoir fixé comme objectif de performance des services l'augmentation

des moyens ou des prestations liés à ses services ; et décider ensuite d'orienter cet objectif vers l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de ses services. Ce changement devra être reflété dans les informations sur la performance des services présentées par l'entité.

Indicateurs de performance

43. Afin de déterminer les indicateurs de performance les plus pertinents, une entité doit exercer son jugement. Le principe qui prévaut est que les indicateurs doivent être sélectionnés sur la base de leur importance pour les utilisateurs et de leur utilité pour l'évaluation de l'action de l'entité concernant la réalisation de ses objectifs de performance des services. Les indicateurs de performance sont pertinents lorsqu'ils sont directement en lien avec un ou plusieurs objectifs de performance des services de l'entité. La cohérence entre les différents indicateurs retenus — les indicateurs de moyens, de prestations et de résultats — et les objectifs de performance des services permet aux utilisateurs d'évaluer le rapport entre les ressources et le résultat et la manière dont la disponibilité des ressources pourrait avoir influencé la réalisation (ou non) des objectifs de performance des services.
44. Les indicateurs de performance retenus doivent permettre aux utilisateurs d'évaluer dans quelle mesure une entité a utilisé ses ressources, de façon efficace et efficiente, pour atteindre ses objectifs de performance.
45. Lorsqu'une entité a publiquement présenté les indicateurs de performance prévus, les indicateurs de performance réellement utilisés seront généralement cohérents avec ceux présentés publiquement. Les entités qui publient leurs informations budgétaires et qui appliquent IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers*, doivent tenir compte de la relation entre ces informations et les informations sur la performance des services présentées.
46. Les entités sont encouragées à présenter les informations sur les résultats prévus et sur les objectifs atteints en lien avec ces résultats.
47. Un grand nombre d'indicateurs de performance peut être présenté par une entité concernant ses objectifs de performance des services. Afin de s'assurer de la clarté des informations et d'éviter de submerger les utilisateurs, les entités devront, de façon générale, identifier les quelques indicateurs de performance principaux qui répondront au mieux au besoin des utilisateurs d'une information qui correspond aux objectifs de l'information financière.
48. Les indicateurs de performance qui impliquent une quantification devraient pouvoir être mesurés de manière fiable. Lorsque des indicateurs de performance sont susceptibles d'être générés par un système de traitement des transactions, l'utilisation d'un tel système facilitera la vérifiabilité de l'information et sa présentation en temps opportun.

49. Lors de la sélection des indicateurs de performance, les entités devront s'assurer que les indicateurs présentés fourniront une description fidèle de la réalisation des objectifs de performance des services. Différents aspects de la performance des services peuvent se compenser, lorsque, par exemple, un aspect s'améliore tandis qu'un autre se détériore. Les informations présentées doivent être neutres. Les entités devront éviter les indicateurs de performance biaisés, susceptibles de présenter les informations sous un angle positif. Cela afin de garantir le respect des caractéristiques qualitatives de l'information et de permettre aux utilisateurs de s'assurer que les indicateurs de performance reflètent fidèlement la performance des services.
50. La facilité avec laquelle des indicateurs de performance peuvent être mesurés peut constituer un critère pour leur sélection. Cependant, ce critère ne devrait pas supplanter celui des besoins des utilisateurs. Les indicateurs de performance présentés ne doivent pas donner une trop grande importance aux dimensions facilement mesurables.
51. Dans certaines situations, une description qualitative (également appelée «informations descriptives») sera présentée comme un indicateur de performance. Cela pourrait être le cas lorsque la performance des services ne peut être réduite à un petit ensemble de mesures quantitatives ou qualitatives, car les services :
- (a) sont complexes ;
 - (b) font intervenir des facteurs interdépendants ;
 - (c) impliquent un grand nombre d'indicateurs possibles de réussite ou d'avancement, qui nécessitent tous une évaluation et un jugement quant à leur importance.
52. Les informations concernant un service en particulier peuvent comprendre un ou plusieurs types d'indicateurs de performance : des mesures quantitatives, des mesures qualitatives et des descriptions qualitatives.

Objectifs pluriannuels de performance des services et indicateurs de performance

53. Le délai prolongé pour la réalisation des objectifs pluriannuels de performance des services ne devrait pas empêcher la présentation des objectifs pluriannuels et des informations sur l'avancement vers leur réalisation, bien qu'il soit nécessaire de trouver des moyens rentables de rendre compte de l'état d'avancement. Dans l'attente que les informations sur la réalisation des objectifs de performance des services pluriannuels soient disponibles, des mesures alternatives ou des mesures de substitution, rendant compte de l'état d'avancement de la réalisation des objectifs de performance des services, peuvent être présentées à court terme. Ainsi, lorsqu'une entité prévoit à la fois des prestations annuelles et des résultats pluriannuels, à plus long terme, pour un ou plusieurs services dans divers domaines, il est possible de considérer les informations présentées annuellement concernant les prestations comme

des éléments indiquant l'état d'avancement vers la réalisation des résultats escomptés. Les résultats réels sont alors présentés moins fréquemment.

Coût total des services et informations détaillées sur les coûts

54. Outre la présentation du coût total des services, une entité peut également choisir de détailler l'information sur les coûts. L'information détaillée pourrait concerner, par exemple le coût, des objectifs de performance d'un service, des résultats, des domaines de services, des services distincts, le coût des prestations ou les coûts de certains moyens. L'évaluation de l'efficacité par les utilisateurs peut s'appuyer sur la présentation des coûts liés aux prestations ou aux résultats.

Performance des services prévue et performance réelle

55. Les informations sur la performance des services publics prévue et sur la performance réelle doivent être présentées de façon homogène, afin de faciliter l'évaluation de l'efficacité par les utilisateurs. Les entités doivent rendre compte, dans la mesure du possible, des mêmes indicateurs de performance avec la même méthodologie et les mêmes paramètres de calcul que ceux utilisés avant le début de la période de reporting. Cela permet aux utilisateurs de comparer, à la fin de la période de reporting concernée, la performance réelle à la performance prévue.
56. L'homogénéité des indicateurs de performance sur plusieurs années facilite l'analyse des tendances à long terme. Cependant, cette homogénéité ne doit pas être recherchée au détriment de :
- (a) l'amélioration de la qualité des indicateurs de performance ; ou
 - (b) la conformité des indicateurs aux modifications des attentes des parties prenantes.
57. Une entité peut être amenée à se poser la question de la manière de rendre compte des modifications des objectifs de performance des services intervenues pendant la période de reporting. Cette situation peut survenir, par exemple, lorsque les parties prenantes revoient leurs prévisions concernant la performance des services au cours de la période de reporting, ce qui entraîne une modification des objectifs de performance des services. Les objectifs de performance des services peuvent également changer en raison d'un regroupement d'entités du secteur public, dans lequel la responsabilité des services est transférée d'une entité à une autre, ou dans lequel les informations présentées portent sur des services précédemment fournis par deux entités différentes, et qui sont désormais fournis par une entité issue du regroupement. Dans de tels cas, l'entité pourrait présenter les informations concernant à la fois les objectifs de performance des services initiaux et les objectifs révisés. La raison et les répercussions de ces changements pourraient être décrites dans une analyse et un commentaire explicatif,

afin que les utilisateurs disposent des informations dont ils ont besoin pour comprendre les raisons des écarts entre les objectifs de performance des services au début de la période de reporting et les objectifs réalisés, et pour mesurer les objectifs atteints par rapport aux objectifs de performance des services révisés et actualisés.

Informations à présenter

58. Il est nécessaire de faire preuve de jugement afin de décider quelles informations seront présentées pour permettre aux utilisateurs :
- (a) de comprendre la base sur laquelle reposent les informations de performances des services; et
 - (b) d'avoir une vue d'ensemble de la performance des services de l'entité, qui met en évidence les principaux enjeux liés à leur évaluation de la performance des services concernés.

Base des informations sur la performance des services

59. Une entité doit fournir suffisamment d'éléments concernant la base sur laquelle se fondent les informations sur la performance des services qu'elle présente, afin de permettre aux utilisateurs de juger dans quelles mesures les informations sur les objectifs de performance des services, les indicateurs de performance et les coûts répondent aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.
60. Une entité doit fournir des indications sur les sources des informations sur la performance des services présentées.
61. Les informations suivantes doivent être présentées :
- (a) une explication des objectifs de performance des services, qui décrit la manière dont ils ont été fixés, la nécessité de les atteindre, et la ou les relations entre ces objectifs de performance des services et :
 - (i) les indicateurs de performance présentés ; et
 - (ii) les objectifs généraux de l'entité ;
 - (b) une explication de la (ou des) relation(s) entre des indicateurs de performance connexes. (Par exemple, des informations sur l'alignement entre les moyens, les prestations et les résultats, lorsque les moyens et les prestations contribuent à atteindre un résultat spécifique.) ;
 - (c) une explication de la base sur laquelle se fonde le regroupement (ou la ventilation) des informations et sur le niveau de détail des informations présentées.

Informations ventilées des coûts

62. Si une entité choisit de présenter des informations sur la ventilation des coûts, la base sur laquelle repose la détermination des coûts doit être présentée.
63. Les informations concernant la détermination des coûts comprennent des informations telles que :
- (a) les principes d'affectation des coûts ;
 - (b) le traitement des charges liées directement ou indirectement aux services ; et
 - (c) un rapprochement ou une comparaison entre les coûts des services et le total des charges.

Les informations présentées par l'entité contrôlante

64. Lorsqu'une entité contrôlante présente des informations sur les services fournis par les entités contrôlées, elle doit donner des indications sur les rôles et les responsabilités respectifs des entités (contrôlante et contrôlées) concernant la performance des services au sein de l'entité économique.

Présentation des informations lorsque la période de reporting est différente

65. Lorsque les informations sur la performance des services couvrent une période de reporting différente de celle des états financiers de l'entité, les indications suivantes doivent être fournies :
- (a) le fait que la période de reporting concernée est différente de celle des états financiers ;
 - (b) les raisons de cette différence ; et
 - (c) si des informations financières sont présentées dans le rapport sur la performance des services ;
 - (i) soit la période de reporting des états financiers desquels proviennent ces informations, ainsi que les références permettant l'accès à ces états financiers ; soit
 - (ii) la source des informations financières présentées, si elles ne proviennent pas des états financiers de l'entité, ainsi que les références permettant l'accès à cette source.
66. Lorsque la période de reporting des informations concernant certains services est différente de la période de reporting du rapport de performance des services de l'entité, celle-ci doit envisager la présentation des informations suivantes :
- (a) les services concernés ;
 - (b) la ou les périodes de reporting concernées ; et

- (c) une explication de la différence entre les périodes de reporting.

Informations présentées séparément des états financiers

67. Les paragraphes 72 à 75 ci-dessous traitent de la localisation des informations de performance des services dans les GPFR. Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées séparément des GPFR qui présentent l'information financière, les indications suivantes doivent être apportées :
- (a) le nom de l'entité ;
 - (b) lorsque l'entité qui présente les états financiers est une entité contrôlante, une description des entités qu'elle contrôle ;
 - (c) l'identité de l'entité contrôlante lorsque l'entité qui présente l'information financière est une entité contrôlée ;
 - (d) la date de reporting et la période de reporting des informations sur la performance des services ;
 - (e) les états financiers auxquels se rapportent les informations sur la performance des services et les informations nécessaires aux utilisateurs pour accéder aux états financiers ;
 - (f) la monnaie de présentation, telle que définie dans IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères de change* ; et
 - (g) le niveau d'arrondi retenu.
68. Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées dans les GPFR qui présentent l'information financière, la ou les normes IPSAS qui s'appliquent stipulent que ceci doit être le cas.

Analyse et commentaire explicatifs

69. L'entité doit inclure une analyse et un commentaire explicatifs des informations sur la performance des services qu'elle présente. Ils complètent les informations sur la performance des services fournissant aux utilisateurs des éléments pour mieux comprendre :
- (a) les aspects de la performance des services qui doivent, selon l'entité, être mis en évidence ; et
 - (b) les facteurs qui ont influencé la réalisation des objectifs de performance des services pendant la période de reporting.
70. L'analyse et le commentaire explicatifs doivent fournir une vue d'ensemble synthétique de la performance des services de l'entité qui :
- (a) indique dans quelles mesures les objectifs de performance des services ont été atteints ;

- (b) fournit des explications objectives sur les informations présentées abordant les aspects positifs et négatifs de la performance des services de l'entité; et qui
- (c) facilite l'évaluation, par les utilisateurs, de l'efficacité et de l'efficacités de la performance des services de l'entité.

71. Les exemples d'application qui accompagnent le présent Guide (RPG 3) illustrent les types d'informations que les analyses et commentaires explicatifs peuvent présenter

Localisation des informations sur la performance des services

72. Une entité peut présenter les informations sur la performance des services :

- (a) dans le cadre d'un GPFR qui comprend les états financiers ; ou
- (b) dans un GPFR spécifique.

73. Pour en décider, les éléments suivants doivent être pris en compte :

- (a) la nécessité d'examiner les informations sur la performance des services dans le cadre des informations présentées dans les états financiers, et notamment les informations sur la comparaison entre prévisions budgétaires et dépenses réalisées ;
- (b) la mesure dans laquelle la présentation des informations sur la performance des services dans le même GPFR que les états financiers ou dans un GPFR distinct répond mieux aux caractéristiques qualitatives et aux besoins des utilisateurs ;
- (c) les contraintes générales qui pèsent sur l'information, notamment la question de savoir si les avantages procurés par la présentation des informations dans le même GPFR que les états financiers justifient (le cas échéant) les coûts supplémentaires qu'une telle présentation peut générer ; et
- (d) les dispositions spécifiques qui sont susceptibles, selon des législations, de préciser si les informations de performance des services doivent être présentées dans le même GPFR que les états financiers ou dans un GPFR distinct.

74. En référence au point a) du paragraphe 73 ci-dessus, un paramètre important de la prise de décision concerne l'objectif principal de la présentation des informations sur la performance des services, selon qu'il consiste à obtenir :

- (a) des évaluations mieux informées des décisions d'affectation des ressources pour les prestations de services, auquel cas il serait utile de présenter les informations sur la performance des services en parallèle des états financiers comparés aux allocations budgétaires ;

- (b) des évaluations mieux informées des choix en matière de stratégie ou de politique, auquel cas il serait utile de présenter les informations sur la performance des services en même temps que les informations sur la politique ou la stratégie adoptée.

75. Lorsqu'une entité choisit de présenter les informations sur la performance de ses services dans un GPFR distinct des états financiers, celui-ci doit être publié en temps utile. C'est-à-dire, et de façon générale, en même temps que les états financiers, ou sinon, à une date très proche de leur publication.

Organisation des informations sur la performance des services

76. L'organisation des informations sur la performance des services publics au sein d'un GPFR doit permettre aux utilisateurs :

- (a) de comprendre la performance des services d'une entité, y compris le niveau d'atteinte des objectifs ;
- (b) d'évaluer l'efficacité et l'efficacités des services fournis par l'entité ; et
- (c) d'utiliser les informations sur la performance des services aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décision.

77. Les informations sur la performance des services doivent être organisées de manière à mettre en évidence le lien entre les informations présentées et :

- (a) la base sur laquelle elles se fondent ; et
- (b) l'analyse et les commentaires explicatifs.

78. Les informations sur la performance des services peuvent être organisées dans un « état de la performance des services » qui implique d'organiser les informations sous forme tabulaire ou de bilan. Les états de la performance des services peuvent renforcer l'intelligibilité et la comparabilité lorsque les indicateurs de performance présentés sont des mesures quantitatives ou qualitatives appliquées à plusieurs services.

79. Lorsque les informations sur la performance des services sont présentées sous forme textuelle ou à travers des études de cas, le recours aux tableaux n'est pas indiqué. Dans certains cas, il conviendra d'avoir recours à la fois aux études de cas et à un ou plusieurs tableaux.

80. Les entités peuvent avoir recours à différents niveaux de présentation des informations afin de parvenir à un équilibre entre :

- (a) la concision pour assurer l'intelligibilité de l'information ; et
- (b) un niveau de détails suffisant concernant les divers aspects de chaque objectif de performance des services.

81. Le recours à plusieurs niveaux d'exposition permet une présentation concise des informations au niveau général et une présentation plus détaillée à des

niveaux inférieurs, lorsque, par exemple, des domaines de services sont divisés en deux ou plusieurs services distincts.

82. La norme IPSAS 18, *Information sectorielle*, s'applique à l'identification des secteurs par les entités. Elle décrit les secteurs de services et présente les éléments à prendre en compte lors du regroupement des services en secteurs aux fins de la présentation de l'information financière.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le RPG 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

Origine du projet, document de consultation et raisons de l'élaboration du présent Guide

BC1. Le projet de l'IPSASB concernant la présentation des informations sur la performance des services publics a commencé par une revue des normes nationales, des recommandations et des dispositions réglementaires en matière de présentation des informations sur la performance des services publics (ou son équivalent) en vigueur dans un ensemble choisi de pays, aux États-Unis et au sein de l'OCDE. Les cadres qui régissent la présentation des informations sur la performance des services diffèrent selon les législations, mais il existe des similarités au niveau des informations présentées. Ces similarités, ainsi que l'usage de termes communs ont fourni la base du document de consultation (CP), *Présentation des informations sur la performance des services*, publié en 2011. Ce document proposait un cadre pour la présentation des informations sur la performance des services sur la base d'un certain nombre de principes, ainsi qu'une terminologie normalisée.

Élaboration d'un guide des pratiques recommandées

BC2. En 2013, l'IPSASB a décidé que les informations complémentaires de celles des états financiers doivent faire l'objet d'un Guide des pratiques recommandées (RPG). Ainsi, un projet de RPG, l'exposé-sondage 54 (ED), *Présentation des informations sur la performance des services publics*, a été élaboré pour fournir des indications sur la présentation des informations sur la performance des services. Le présent RPG se base sur le cadre de présentation des informations sur la performance des services élaboré dans le CP, révisé en vue des décisions définitives de l'IPSASB pendant le processus d'examen des réponses au CP et à l'ED 54. Il s'appuie également sur le *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (Le Cadre conceptuel).

L'approche générale du RPG – Décisions et caractéristiques minimales

BC3. Durant l'élaboration du présent Guide, l'IPSASB s'est demandé si l'approche générale adoptée devait viser à :

- (a) définir des caractéristiques minimales des informations sur la performance des services, ce en accord avec le rôle d'un RPG de fournir des recommandations en matière de bonnes pratiques et d'obligations ;
- (b) fournir un cadre qui permet d'identifier les décisions que les préparateurs devront prendre, et fournit ainsi des recommandations

concernant ces décisions, en accord avec l'approche définie dans le cadre établi par le CP et le rôle de guide d'un RPG.

- BC4. Compte tenu de la diversité des contextes relatifs à la présentation des informations sur la performance des services, l'IPSASB a décidé que l'objectif du RPG n'était pas la normalisation de la présentation des informations sur la performance des services, mais la mise en œuvre des principes qu'il contient, tout en définissant les types d'informations essentielles à présenter sur la performance des services. Le fondement de cette approche est que des indications sont nécessaires pour définir le type d'information à présenter et qu'il est possible d'identifier de grandes catégories d'informations, par exemple les informations sur les objectifs de performance, qui s'appliquent à toutes les entités qui doivent présenter des informations sur la performance des services.
- BC5. Lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a pris conscience de la difficulté que représentait l'élaboration d'un guide qui serait utilement applicable à différents services, différents objectifs de performance et dans différents contextes de reddition de comptes et de prise de décision à travers le monde. Il semble que la qualité de la présentation des informations sur la performance des services dépende, en partie, de la mesure dans laquelle cette présentation répond aux besoins spécifiques d'information liés aux services fournis et au contexte dans lequel ils sont fournis. Ainsi, un rapport qui décrit les facteurs qui influencent la réalisation d'objectifs cruciaux peut paraître très différent d'un rapport qui rend compte des services fournies par rapport aux ressources engagées. L'IPSASB a étudié ces questions et a considéré qu'il serait plus utile d'élaborer un RPG qui identifie les décisions que les préparateurs auront à prendre, pour fournir ensuite des indications sur la façon dont de telles décisions doivent être prises, plutôt que d'élaborer un RPG qui établit des normes minimales.
- BC6. L'IPSASB considère que les principes applicables à la présentation des informations sur la performance des services fournissent des indications utiles, sans tenter d'établir des obligations/conditions globales qui pourraient ne pas être adaptées à la variété des services et des contextes de prestation de services à travers le monde. Les informations sur la performance des services constituent un domaine en évolution. Cela signifie que le PRG ne doit pas être normatif à l'excès.
- BC7. Certains répondants à l'ED ont exprimé leur préoccupation quant à une contradiction apparente entre les RPG en tant que documents officiels qui ne définissent pas des obligations et le paragraphe 5 de l'ED qui stipule que le respect du RPG implique de se conformer à l'ensemble de ses dispositions. L'IPSASB a décidé que l'expression «respect des dispositions» dans le paragraphe en question doit être remplacée par «respect des principes». Le fondement de cette décision est double. D'abord, le présent RPG établit des principes destinés à guider les entités dans le choix des informations sur la

performance des services à présenter. Ensuite, bien que dans le paragraphe en question figure toujours le concept de «respect», l'IPSASB considère que ce concept est en accord avec le rôle du RPG en tant qu'il préconise des recommandations. La caractéristique qui définit un RPG, en tant que guide, réside dans la possibilité dont disposent les entités de ne pas le suivre dans son intégralité, sans que cela ait un effet négatif sur leur conformité aux normes IPSAS. Les préparateurs (ou les institutions compétentes) peuvent choisir de n'appliquer qu'une partie du présent Guide et s'orienter, par exemple, progressivement vers une application complète à partir de laquelle la conformité avec le présent RPG pourra être affirmée. Cependant, le contenu spécifique d'un RPG suppose un ensemble de principes définissant les bonnes pratiques. Un RPG peut également, en fonction des sujets dont il traite, permettre davantage de souplesse dans son application qu'une norme IPSAS. C'est le cas du présent Guide qui comprend des options concernant la présentation des informations et qui définit des principes destinés à guider les préparateurs dans leur sélection des informations à présenter.

Champ d'application

- BC8. Lors de la publication de ce RPG, l'IPSASB s'est demandé si le présent RPG devait s'appliquer aux [entreprises publiques (GBE)] (la terminologie entre crochets n'est plus utilisée depuis la publication de "L'Applicabilité des IPSAS" en avril 2016). Tout en reconnaissant que les entreprises publiques fournissent des services et sont susceptibles de présenter des informations sur la performance de ces services, l'IPSASB a décidé que le présent RPG s'appliquera à toutes les entités du secteur public qui ne sont pas des GBE. Lorsque ce RPG a été publié, cette décision était conforme à la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* qui indiquait que l'IPSASB élabore des normes de comptabilité, ainsi que d'autres documents destinés aux entités du secteur public qui ne sont pas des entreprises publiques. L'exclusion des GBE du champ d'application du présent Guide ne signifie pas que ses recommandations ne pourront pas être appliquées par les GBE ou qu'il existe des obstacles à l'application du présent Guide par les GBE.
- BC9. Aboutissant à cette conclusion, l'IPSASB a noté que lorsqu'une entité contrôlante présente des informations sur la performance des services selon les recommandations du présent RPG, elle peut livrer des informations sur les services fournis par une ou plusieurs entreprises publiques qu'elle contrôle. Bien que la présentation des informations par les GBE ne relevait pas du champ d'application du présent Guide, l'IPSASB a décidé que les informations présentées par l'entité contrôlante — sur les services fournis par les GBE — devaient être conformes aux exigences du RPG, si l'entité contrôlante voulait faire une déclaration de conformité avec le présent RPG.
- BC10. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG devrait s'appliquer aux entités dans les pays ayant déjà établi un ensemble de dispositions assez complètes en matière de présentation des informations sur

la performance des services des entités du secteur public - des dispositions qui peuvent définir des exigences qui dépassent le cadre de l'approche par les principes, du présent RPG. L'IPSASB considère que, dans de telles situations, l'entité devra s'assurer que les exigences réglementaires sont respectées. Le fait que le présent RPG ne définit pas de conditions détaillées, complètes et spécifiques ne constitue pas un encouragement à présenter moins d'informations que les informations présentées dans le cadre des exigences nationales, ou autres, ni n'entre en conflit avec une présentation plus détaillée des informations. Les paragraphes 6 et 7 du RPG traitent de la relation entre le présent RPG et les dispositions prévues par certaines législations en matière d'informations sur la performance des services. Ils précisent que l'application du RPG n'exclut pas la présentation d'informations supplémentaires et que des dispositions réglementaires nationales plus étendues s'appliqueraient en sus des recommandations du présent Guide. L'IPSASB a conclu que le présent RPG traite cette question de façon adéquate et qu'il devrait pouvoir s'appliquer aux entités même lorsque la législation en vigueur prévoit un ensemble de dispositions assez complet en matière de présentation des informations sur la performance des services.

Définitions des termes

- BC11. Pour parvenir à sa position sur la nécessité d'une terminologie normalisée en matière de performance des services, l'IPSASB a constaté que, bien que les entités utilisent une terminologie de façon systématique, elles sont nombreuses à ne pas avoir défini tout ou partie des termes qu'elles utilisent. De plus, les mêmes termes ont parfois des significations différentes selon les législations. Sur cette base, l'IPSASB a conclu qu'une terminologie normalisée en matière de performance des services était nécessaire pour assurer l'intelligibilité et la comparabilité des informations sur la performance des services présentées par les entités dans les GPFR.
- BC12. Pour établir les termes définis dans le présent RPG, l'IPSASB s'est basé, dans la mesure du possible, sur des termes en usage dans des pays qui ont une vaste expérience et une approche fondée sur une réflexion rigoureuse et explicite en matière de présentation des informations sur la performance des services.
- BC13. Lors de l'examen des réponses au CP et à l'ED 54, puis lors de l'élaboration du présent RPG, l'IPSASB a révisé la définition d'un indicateur d'efficacité. La définition énoncée dans le CP était : « Les indicateurs d'efficacité mesurent le rapport entre les prestations et les résultats. » Ce qui signifie que le rapport entre les prestations et les résultats est relativement simple à mesurer. Un examen plus approfondi a conduit l'IPSASB à considérer que le rapport entre les prestations et les résultats était susceptible, dans de nombreuses situations, d'être plus complexe que la relation simple qui sous-tendait la définition d'origine. En outre, l'IPSASB a estimé que l'efficacité est mieux comprise comme étant, pour une entité donnée, la mesure dans laquelle une entité

réussit à atteindre ses objectifs de performance. Sur cette base, l'IPSASB a décidé que les indicateurs d'efficacité montrent la mesure dans laquelle une entité a atteint ses objectifs de performance des services.

- BC14. Au cours de l'élaboration du CP et de l'ED 54, et de l'examen ultérieur des réponses à l'ED 54, l'IPSASB a considéré l'opportunité de faire figurer le terme «indicateurs économiques» dans la liste des termes définis dans le présent RPG. Les membres de l'IPSASB ont décidé d'exclure ce terme, car il est à la fois trompeur et peu utile compte tenu des autres termes définis dans le présent RPG. Les «indicateurs économiques» ne fournissent pas d'informations supplémentaires à celles véhiculées par les termes «moyens» et «efficacité», pour lesquels le présent RPG établit des définitions claires. L'IPSASB a noté que l'approche du présent RPG concernant la sélection des informations sur la performance des services permet d'évaluer l'«économie», quelle que soit la signification donnée à ce terme au niveau d'un pays. Ainsi, le présent RPG aborde les aspects liés à la présentation des informations sur les coûts, sur d'autres types de moyens et sur l'efficacité.
- BC15. «Économie» est un terme couramment utilisé dans le cadre de la présentation des informations sur la performance des services. Cependant, ce terme peut prendre différents sens selon les législations. Dans certains pays «économie» signifie une baisse des coûts de la prestation de services sans référence aux répercussions sur la quantité ou la qualité des services fournis. D'autres pays considèrent que cette approche ne définit pas l'économie et que l'usage du terme «économie» pour rendre compte de situations dans lesquelles les coûts sont moindres, mais qui engendrent des effets négatifs sur la quantité et la qualité, peut induire en erreur les utilisateurs des GPFR. Une deuxième conception de l'économie consiste à considérer qu'elle n'est réalisée que lorsque la qualité et la quantité des prestations de services sont maintenues ou améliorées, alors que les coûts ou d'autres moyens sont réduits. Cette deuxième conception de l'économie correspond à la définition de «efficacité» dans le présent RPG. Il existe, aussi, un troisième groupe de pays qui ne font pas usage du terme «économie» au motif que ce terme peut prêter à confusion et que son sens peut coïncider, plus ou moins, avec celui d'efficacité. En conséquence, le présent RPG ne définit pas le terme «indicateurs économiques» et ne fait pas usage du terme «économie».

Entité présentant les informations sur la performance des services

- BC16. Les informations sur la performance des services doivent être utiles aux utilisateurs des GPFR car ceux-ci tiennent l'entité responsable de la prestation des services et de l'utilisation des ressources, et prennent des décisions affectant cette entité. Sur cette base, une majorité des membres de l'IPSASB a estimé que les informations sur la performance des services doivent être préparées pour la même entité qui présente l'information financière. Afin d'assurer la cohérence, en matière de couverture de l'information, entre les RPG 1 et 2 (voir le paragraphe 14 du RPG 1 et le paragraphe 4 du RPG 2) et le

RPG 3, le RPG 3 privilégie l'emploi du terme «périmètre de l'information» plutôt que celui d'entité présentant l'information. Pour parvenir à cette conclusion, l'IPSASB a également constaté que la reddition de comptes et la prise de décision, telles que définies dans les RPG, ne sont pas conçues pour s'appliquer aux chaînes d'approvisionnement, aux réseaux ou à d'autres regroupements d'entités individuelles qui sont susceptibles de s'influencer mutuellement, mais qui n'ont pas la capacité d'exercer un contrôle.

- BC17. Plusieurs répondants à l'ED ont suggéré que le présent RPG devrait également fournir des indications en matière d'informations sur les programmes ou les politiques relatifs à un groupe d'entités qui ne sont pas sous contrôle commun, c'est-à-dire en matière d'informations «au-delà du périmètre». L'IPSASB a reconnu qu'en matière de présentation des informations sur la performance des services, il convient de trouver un compromis entre une présentation qui retient le même périmètre de l'information que celui des états financiers de l'entité et une présentation qui tient compte de périmètres flexibles, laissant la possibilité de présenter des informations au-delà du périmètre. L'identité de l'entité qui présente les informations sur la performance des services et celle présentant l'information des états financiers a l'avantage de permettre la mise en œuvre de modalités de contrôle et le renforcement de la responsabilité organisationnelle (organization-focused accountability), tout en facilitant la collecte des informations sur la performance des services et l'intégration de ces informations aux états financiers de l'entité. Cependant, dans certains cas, aucune entité n'est seule responsable d'un programme ou d'une politique. Exiger la présentation d'informations au-delà de son périmètre, correspondant au programme mis en œuvre ou à la politique adoptée, permettrait d'obtenir des informations qui expliqueraient mieux la performance des services en lien avec le programme ou la politique en question. L'IPSASB a envisagé d'élargir le champ d'application du RPG afin d'inclure des indications sur la présentation des informations au-delà du périmètre concernant des «programmes» ou un «ensemble d'activités qui contribuent au(x) même(s) résultat(s)». L'IPSASB a décidé que le présent RPG mettra l'accent sur la présentation des informations sur la performance des services par la même entité qui présente les états financiers. Cela ne devrait pas empêcher l'adaptation des principes et des recommandations du présent RPG par les différents pays afin de les rendre applicables à la présentation des informations au-delà du périmètre.
- BC18. L'IPSASB a tenu compte des préoccupations exprimées par les répondants au CP et à l'ED concernant les entités contrôlantes qui seront tenues de présenter les informations sur tous les services fournis par les entités contrôlées. Cela pourrait entraîner une présentation d'informations trop détaillées et trop longues pour répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information et étayer les évaluations des utilisateurs quant à la reddition des comptes et à la prise de décision. L'IPSASB a décidé de fournir des explications supplémentaires dans le présent RPG pour répondre à cette préoccupation.

Sur cette base, le présent RPG indique que les entités contrôlantes présentent les informations concernant leurs propres objectifs de performance des services plutôt que de tenter de tenir compte de tous les services fournis par les entités contrôlées.

Information annuelle et période de reporting

BC19. L'IPSASB s'est demandé si la présentation des informations sur la performance des services doit avoir lieu chaque année, lorsque les objectifs de performance des services, qu'ils soient définis comme des objectifs de résultats, de prestations ou de moyens, peuvent nécessiter des périodes de plus d'un an pour être atteints. La majorité des membres de l'IPSASB a estimé que les informations sur les performances des services devraient être présentées chaque année, car cela permet de s'assurer que les utilisateurs disposent des informations dont ils ont besoin en matière de reddition de comptes et de prise de décision. Pour tenir compte de l'existence d'objectifs de performance des services pluriannuels, l'IPSASB a décidé que le présent RPG pourrait encourager les entités à présenter des informations sur leur état d'avancement quant à la réalisation de leurs objectifs de performance des services pluriannuels. L'IPSASB a constaté que les réponses à l'ED montraient, de façon générale, une adhésion forte à la présentation de rapports annuels. L'IPSASB a confirmé que les informations sur la performance des services doivent être présentées annuellement et que la période de reporting retenue doit être la même que celle des états financiers, sauf si les besoins des utilisateurs nécessitent de retenir une période différente.

Présentation des informations à intervalles inférieurs à une année

BC20. Certains répondants à l'ED craignaient que cette décision n'empêche les entités de présenter les informations à intervalle inférieur à une année. L'IPSASB a tenu compte de l'avis des répondants qui ont plaidé en faveur de la possibilité de présenter les informations à moins d'un an d'intervalle, en précisant que cela est susceptible d'améliorer la transparence et la reddition des comptes. Selon l'un des répondants, une présentation plus fréquente des informations peut également encourager « le dialogue de gestion entre toutes les personnes qui participent à la mission d'évaluation de la politique publique et améliorer le processus de gestion en renforçant la responsabilité du gestionnaire public ». L'IPSASB a décidé d'utiliser l'expression « doivent être présentées au moins une fois par an », qui laisse la possibilité de présenter les informations à moins d'un an d'intervalle et qui est la même que celle utilisée dans la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, lorsqu'elle traite la question de la fréquence de l'information.

Présentation des informations sur des objectifs de performance pluriannuels

BC21. L'IPSASB a tenu compte de la crainte exprimée par certains répondants à l'ED qu'une présentation annuelle des informations puisse avoir des conséquences

négatives sur la présentation des résultats par les entités, et notamment qu'elle la réduise. L'IPSASB a constaté que, pour certains résultats, les évaluations annuelles sont très coûteuses et que les changements mesurables montrant des avancées vers la réalisation des résultats ne se produisent pas en moins de deux 2 années ou davantage. Un répondant a indiqué que, dans de tels cas, les rapports annuels peuvent être trompeurs. Ce problème n'est pas limité aux objectifs de performance des services liés aux résultats, mais peut également concerner ceux liés aux prestations ou aux moyens. Pour répondre à cette préoccupation, le présent RPG contient des indications explicites sur l'usage de mesures de substitution et laisse aux entités la possibilité de présenter les informations sur les prestations ou les moyens comme des indications de l'état d'avancement vers la réalisation des résultats ou d'autres types d'objectifs de performance pluriannuels.

Informations sur la performance des services publiées en même temps que les états financiers

BC22. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit stipuler que les informations sur la performance des services doivent être publiées en même temps que les états financiers. L'IPSASB a noté qu'une publication de ces informations en temps opportun est une publication qui intervient en même temps que celle des états financiers, mais qu'elle pourrait représenter un obstacle pour certaines entités. Tout en reconnaissant qu'il est souhaitable que les informations sur la performance des services soient présentées en même temps que les états financiers, l'IPSASB a décidé que le présent RPG ne devrait pas en faire une obligation.

Entité contrôlante et entités contrôlées ayant une période de reporting différente

BC23. L'IPSASB a examiné les situations dans lesquelles une entité contrôlante présente des informations sur les services fournis par des entités contrôlées dont la période de reporting est différente de celle de l'entité contrôlante. Idéalement, toutes les informations sur les performances des services présentées devraient couvrir la même période de reporting. Cependant, il existe des situations dans lesquelles les avantages d'adopter la même période de reporting que l'entité contrôlante seront moindres que les coûts qu'une telle opération entraîne. Ainsi, certaines entités du secteur public fournissent des rapports sur la performance des services aux donateurs qui exigent une période de reporting différente de celle des états financiers des entités. Les bénéficiaires peuvent ne pas justifier les coûts supplémentaires engendrés par la préparation des rapports sur la performance des services pour chaque période de reporting (donateurs et états financiers). Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG devra tenir compte de la possibilité que certaines des informations sur la performance des services présentées puissent concerner une période de reporting différente et traiter cette question à travers les informations supplémentaires.

Deux approches de la présentation des informations sur la performance des services publics

- BC24. En élaborant le présent RPG, l'IPSASB a reconnu qu'il existe différentes approches de la présentation des informations sur la performance des services, des approches axées sur les prestations et d'autres axées davantage sur les résultats. Une approche axée sur les prestations présente les informations sur les services fournis. Ce type d'informations est destiné aux fournisseurs des ressources et vise en premier lieu à présenter des informations sur les services fournis pour les moyens reçus et à indiquer si les ressources ont été utilisées de façon efficiente, bien qu'il soit possible d'élargir le champ de l'information pour comprendre les résultats. Une approche axée sur les résultats décrit la performance et présente, de façon générale, des informations sur les résultats obtenus, bien qu'il soit possible de faire le lien entre la performance et les coûts des services. Les informations présentées fournissent une explication de l'état d'avancement de l'entité quant à la réalisation des objectifs fixés, lorsque ces objectifs sont des objectifs de résultats.
- BC25. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit contenir des recommandations spécifiques à chaque approche. Il en a décidé autrement considérant que le présent RPG, centré sur la réalisation des objectifs, peut s'appliquer aux deux approches. Laisser aux entités la liberté de présenter les informations de façon adaptée à leurs objectifs signifie que, pour appliquer le présent RPG, les entités, ou les pays, ne sont pas dans l'obligation de faire correspondre leurs propres approches à une approche par les résultats ou à une approche par les prestations. Cela signifie que les recommandations du RPG seront utiles à différentes entités adoptant différentes approches. Les objectifs de performance des entités peuvent même porter sur les moyens lorsque la présentation des informations sur la performance des services est encore à un stade précoce. Cependant, les entités doivent viser, à terme, la présentation d'informations sur la performance des services qui couvrent largement les résultats et les prestations à la fois, ainsi que des informations permettant aux utilisateurs d'évaluer l'efficacité et l'efficacités de ces deux aspects. Cela est en accord avec la position de l'IPSASB, dont il est question plus bas, selon laquelle les indicateurs de performance présentés par une entité doivent faire système, de façon à ce qu'ils communiquent une vue d'ensemble cohérente de la performance de ses services.

Principes de présentation des informations sur la performance des services publics

- BC26. Le présent RPG établit des principes qui s'appliquent à la présentation des informations sur la performance des services, notamment des principes qui guident les décisions en matière de sélection des informations, localisation et organisation. Le RPG identifie, à la lumière de ces principes, les paramètres qui doivent être pris en compte pour prendre des décisions relatives à la présentation des informations et aux informations à des fins générales à

retenir, plutôt qu'il ne prescrit une liste exhaustive d'obligations en matière d'informations à présenter. Cette approche par les principes est conforme aux décisions de l'IPSASB concernant l'approche générale du RPG, mise en point pendant la phase de consultation et examinée plus avant lors de la rédaction de l'ED et de l'examen des réponses à l'ED. Bien que le présent RPG définisse le type d'informations que toutes les entités doivent fournir, il ne prescrit pas un ensemble exhaustif d'informations à présenter. L'IPSASB a maintenu son approche par les principes telle que présentée dans le CP, puis l'a exposée dans l'ED au motif qu'une telle approche :

- (a) assure aux entités la flexibilité dont elles ont besoin pour présenter les informations sur la performance des services pertinentes et conformes à leurs objectifs et répond aux besoins des utilisateurs de l'information ;
- (b) réduit le risque d'une « surcharge d'informations » qui limiterait leur capacité à répondre aux besoins des utilisateurs et qui ne permettrait pas de répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information ni de fournir des avantages supérieurs aux coûts ; et
- (c) exige des entités qu'elles appliquent les principes qui se traduiront par la présentation des informations sur la performance des services dont les utilisateurs ont besoin en matière de reddition de comptes et de prise de décision.

BC27. L'IPSASB a considéré que le principe de base de la présentation des informations sur la performance des services doit être fondé sur les besoins des utilisateurs auxquels de telles informations devraient répondre. Ce, conformément à ce qui avait été établi lors de la consultation et en référence à l'expérience de différents pays. Ces principes sont en accord avec le *Cadre conceptuel* et supposent que celui-ci soit appliqué à la présentation des informations sur la performance des services.

Présentation des informations sur la performance des services publics

Les dimensions et les composantes des informations sur la performance des services selon le document de consultation

BC28. Selon le CP, il existe 4 dimensions que les informations sur la performance des services présentées doivent couvrir. Ces 4 dimensions — pourquoi, quoi, comment et quand — concernent :

- (a) les objectifs de performance des services de l'entité ;
- (b) les indicateurs de performance ;
- (c) la comparaison entre la performance prévue et la performance réelle ; et
- (d) des données chronologiques permettant aux utilisateurs d'évaluer soit l'évolution de la prestation de services, soit l'état d'avancement vers la réalisation d'un objectif pluriannuel.

- BC29. S'agissant de la sélection des informations, le présent RPG aborde ces 4 dimensions lorsqu'il indique qu'une entité doit présenter :
- (a) les informations sur les objectifs de performance des services, et notamment le besoin ou la nécessité d'atteindre ces objectifs (la dimension «pourquoi»);
 - (b) les indicateurs de performance qui démontrent les réalisations en matière de performance des services (la dimension «quoi»); et
 - (c) les comparaisons entre la performance prévisionnelle et réalisée et notamment des informations sur les facteurs qui ont influencé le résultat (la dimension «comment»); et
 - (d) les informations sur la performance des services entre la période de reporting en cours et la période antérieure (la dimension «quand»), sur une base annuelle.
- BC30. Le CP définit également des composantes des informations sur la performance des services en lien avec ces 4 dimensions. Le présent RPG aborde les composantes des informations telles que définies dans le CP :
- (a) un commentaire explicatif sur l'atteinte des objectifs;
 - (b) des informations concernant les «critères de choix» des informations sur la performance des services présentées (appelés «base» dans le présent RPG); et
 - (c) des informations sur les objectifs de performance de l'entité et sur ses réalisations.

Des principes plutôt que des obligations spécifiques

- BC31. L'IPSASB a reconnu que la présentation des informations sur la performance des services varie en fonction :
- (a) des services fournis par l'entité;
 - (b) de la nature de l'entité; et
 - (c) de la réglementation (ou tout autre contexte) qui régit l'activité de l'entité.
- BC32. Dans la mesure où les services fournis, les objectifs de performance des services et les indicateurs de performance applicables reposent sur ces différents éléments, l'IPSASB a décidé que le présent RPG n'a pas à définir les indicateurs de performance spécifiques à présenter. Il doit plutôt définir les grandes catégories d'informations qui doivent être présentées et fournir des indications permettant de répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information lors de la sélection des informations sur la performance des services.

BC33. Le RPG définit différents types d'indicateurs de performance susceptibles d'être présentés, mais il n'exige pas la présentation de certains indicateurs en particulier. Bien que les indicateurs d'efficacité et d'efficacités rendent directement compte de ces deux aspects de la performance, l'objectif du RPG qui consiste à fournir aux utilisateurs des indications permettant d'évaluer l'efficacité et l'efficacités, ne signifie pas, pour autant, que ces deux types d'indicateurs doivent obligatoirement être présentés. Ainsi, l'efficacité peut être mesurée sur la base d'informations sur les prestations et leur coût. L'efficacités peut être évaluée sur la base des informations sur les objectifs de performance des services et sur le résultat obtenu en lien avec ces objectifs.

Des informations qui présentent une vue d'ensemble cohérente et globale de la performance des services de l'entité

BC34. L'IPSASB a considéré que l'approche par les principes est appropriée, car elle permet aux entités, qui présentent depuis peu des informations relatives à la performance des services, de satisfaire aux recommandations du présent RPG et de présenter des informations sur la performance des services compatibles avec leurs pratiques actuelles en matière de présentation de l'information. Cependant, l'IPSASB considère que des informations de qualité sur la performance des services doivent être présentées de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance des services de l'entité, en ce qui concerne notamment la réalisation des objectifs et l'utilisation des ressources de façon efficiente et efficace pour fournir les prestations et atteindre les résultats escomptés. Idéalement, les indicateurs de performance présentés doivent faire système de façon à communiquer une vue d'ensemble cohérente et intégrée de la performance des services d'une entité.

Choix des indicateurs de performance

BC35. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit exiger des entités de présenter des informations relatives aux 5 types d'indicateurs de performance — les moyens, les prestations, les résultats, l'efficacité et l'efficacités — concernant les services qu'elles fournissent. Cela permettrait une présentation assez complète de la performance des services d'une entité, mais pourrait ne pas refléter l'objectif réel de l'entité en matière de performance des services. Concrètement, cela signifie que les objectifs de performance d'une entité sont susceptibles de changer dans le temps. Ainsi, les objectifs de performance des services peuvent initialement concerner les moyens, puis les prestations et l'efficacité et, par la suite, les résultats. Si une entité est en mesure d'ajuster les informations sur ses indicateurs de performance pour les adapter à des objectifs de performance des services, les informations présentées seraient plus utiles aux utilisateurs et répondraient davantage aux caractéristiques qualitatives et aux objectifs de l'information financière. Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG ne doit pas exiger la présentation d'informations relatives aux 5 types d'indicateurs,

mais devrait plutôt fournir des indications sur la façon dont une entité doit choisir les types d'indicateurs de performance.

- BC36. L'IPSASB a également examiné la question de savoir si le présent RPG doit exiger des entités de présenter les indicateurs de résultats. Les informations sur les résultats sont importantes pour les utilisateurs, car elles mettent l'accent sur la finalité de la prestation de services, qui n'est autre que l'effet que ces services auront sur la société. Néanmoins, les informations sur les résultats peuvent être très difficiles à fournir, particulièrement pour les entités qui n'ont pas encore une grande expérience en matière de présentation des informations sur la performance des services, ou dans les situations dans lesquelles l'entité qui présente l'information est l'une des nombreuses autres entités contribuant au(x) même(s) résultat(s). Sur cette base, l'IPSASB a décidé que le présent RPG doit encourager les entités à présenter les informations sur les résultats sans toutefois en faire une exigence.

Coût total des services

- BC37. L'IPSASB a examiné la question des indications sur les coûts qui doivent figurer dans les informations sur le coût total des services. Déterminer les coûts des services suppose des considérations relatives à la comptabilité de gestion. Ce que recouvre le coût total des services peut varier selon les législations et les entités. Les entités peuvent présenter le coût total des services qui équivaut aux charges totales qu'elles indiquent dans leurs états financiers. Elles peuvent également exclure certains coûts, tels que les coûts indirects, ou certaines charges, telles que les coûts d'emprunt, ce qui entraîne une différence entre le coût total des services et le total des charges indiqué dans les états financiers. Sur cette base, l'IPSASB a décidé de ne pas définir le sens qu'elle donne à « coût total des services ».

Localisation des informations sur la performance des services

- BC38. L'IPSASB a examiné la question de savoir si les informations sur la performance des services doivent être présentées dans le même document que les états financiers ou dans un GPFR distinct. Il a constaté que, dans de nombreux pays, les informations sur la performance des services sont considérées comme des informations de nature différente, à présenter donc, de préférence, séparément des informations des états financiers. Dans d'autres, qui intègrent les informations sur la performance des services aux informations des états financiers, elles sont considérées comme des informations complémentaires. Les deux approches présentent des avantages. Afin de tenir compte des différences au niveau des législations, l'IPSASB a décidé que le présent RPG doit laisser la possibilité aux entités de présenter les informations sur la performance des services dans le même document que les états financiers ou dans un document distinct.

Organisation des informations sur la performance des services

- BC39. L'IPSASB a examiné la question de savoir si le présent RPG doit :
- (a) définir une façon unique de présenter les informations sur la performance des services, selon la méthode principale envisagée, c'est-à-dire sous la forme de tableaux dans un document appelé « états de la performance des services »; ou
 - (b) définir les principes qui doivent être appliqués pour guider le législateur ou les préparateurs lorsqu'ils devront choisir entre différentes approches en matière d'organisation de l'information.
- BC40. L'IPSASB a constaté que dans certaines législations les informations sur la performance des services doivent être présentées dans des « états de la performance des services », selon certaines conditions. Dans d'autres, les préparateurs appliquent des principes pour déterminer la meilleure façon d'organiser les informations en fonction des services spécifiques en question, des résultats espérés ou des réalisations prévues, sur lesquels portent les informations présentées. L'organisation des informations sous forme tabulaire d'un bilan peut renforcer l'intelligibilité et la comparabilité lorsque les indicateurs de performance chiffrés ou descriptifs (tels que « satisfaisant » ou « insuffisant ») sont présentés et utilisés pour plusieurs services. Cependant, les réalisations en matière de services peuvent être mal interprétées ou mal décrites si seule la présentation sous la forme d'un bilan en tableaux est autorisée.
- BC41. L'IPSASB a décidé que le présent RPG doit comprendre des principes applicables à cette décision. En mettant en avant des principes plutôt qu'en stipulant une structure normalisée de la présentation des informations, le présent RPG permet d'adapter la façon d'organiser l'information en fonction :
- (a) de la nature des services sur lesquels portent les informations sur la performance présentées ;
 - (b) des besoins des utilisateurs de façon à mettre en évidence la réalisation des objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière ; et
 - (c) de la réglementation en vigueur et notamment de l'environnement réglementaire qui régit l'activité de l'entité.
- BC42. Bien que cela puisse aboutir à une moindre normalisation et à une moindre comparabilité entre les entités, les informations sur la performance des services diffèrent des informations sur les états financiers en raison de la diversité des services concernés. À moins que les indicateurs de performance ne soient eux-mêmes comparables, un format de présentation unique n'offrira pas les avantages de la comparabilité entre entités. Elle réduira à néant les bénéfices attendus d'une organisation des informations adaptée aux objectifs

de performance de l'entité et aux services fournis, permettant de répondre aux besoins des utilisateurs.

Révision du RPG3 suite à la publication en avril 2016 de *L'Applicabilité des IPSAS*

BC43. L'IPSASB a publié *L'Applicabilité des IPSAS* en avril 2016. Ces dispositions modifient les références dans toutes les normes de la manière suivante :

- (a) Supprime dans la section de chacune des normes relatives au périmètre, les paragraphes sur l'applicabilité des IPSAS aux « entités du secteur public hors entreprises publiques » ;
- (b) Remplace les termes « entreprise publique (GBE) » par les termes « entité commerciale du secteur public », lorsque cela est approprié ;
- (c) Amende le paragraphe 10 de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* en décrivant de manière positive les entités du secteur public auxquelles sont destinées les normes IPSAS.

Les raisons de ces changements sont définies dans les Bases des Conclusions d'IPSAS 1

Exemples d'application

Les présents exemples d'application accompagnent le RPG 3, mais n'en font pas partie intégrante.

- IE1. Les exemples exposés dans la présente Annexe illustrent des situations hypothétiques. Bien que certains des éléments puissent se présenter dans des contextes réels, il faut évaluer tous les faits et circonstances d'une situation particulière lors de l'application du RPG 3. Lorsqu'un coût est identifié, son montant est exprimé en «unités monétaires» (UM).
- IE2. La première partie de la présente Annexe illustre les termes définis dans le RPG. Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive d'exemples illustrant tous les termes définis. De façon générale, les exemples présentés illustrent les différents termes dans le contexte d'une entité qui fournit des services de santé. Les exemples concernent un service particulier : la vaccination des enfants contre la rougeole. L'entité utilise un ensemble de moyens pour fournir ses prestations (vaccinations contre la rougeole). Ces prestations devraient ensuite entraîner (directement ou indirectement) résultats souhaités.
- IE3. La deuxième partie de la présente Annexe fournit une illustration des informations qui peuvent être présentées dans les commentaires et l'analyse explicatifs concernant la performance des services d'une entité.

Première partie : Illustration des termes définis

- **Objectifs de performance des services (SPO) :**

Les objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide d'indicateurs de moyens, de prestations, de résultats ou d'efficacité, ou bien par la combinaison d'un ou de plusieurs de ces quatre indicateurs de performance. Les exemples suivants illustrent la façon dont des objectifs de performance des services peuvent être exprimés à l'aide de ces différents indicateurs. Le premier exemple concerne un objectif de performance des services centré sur les moyens, le second concerne les prestations, le troisième les résultats, et le dernier exemple d'objectif vise l'efficacité.

- Allouer 1 200 jours équivalents temps plein de personnel médical aux services de vaccination.
 - Assurer la vaccination de 20 000 enfants.
 - Réduire le pourcentage d'enfants contractant la rougeole chaque année de 65 % à 2 %, d'ici cinq ans, c'est-à-dire d'ici la fin 20XX.
 - Réduire le coût total d'une vaccination de 5 UM à 4 UM.
- **Moyens :** Le nombre de jours de travail équivalent temps plein qui ont été nécessaires pour réaliser les vaccinations contre la rougeole.
 - **Prestations :** Le nombre d'enfants vaccinés contre la rougeole.

- **Résultat :** Une réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole. (La réduction pourrait être exprimée en termes absolus [5 000 cas de rougeole en moins] ou en pourcentage de réduction [35 % de réduction du pourcentage d'enfants contractant la rougeole]).

Selon le RPG, les résultats peuvent se traduire par des effets sur la société dans son ensemble ou sur certains groupes ou certaines institutions au sein de la société. Ils peuvent se traduire par des conséquences relativement directes sur les bénéficiaires des services de l'entité. Ils peuvent également se traduire par des effets sur d'autres que les bénéficiaires des services, mais qui en bénéficieront indirectement. Le RPG 3 indique également que des facteurs indépendants de la volonté de l'entité peuvent intervenir pour entraver ou, au contraire, faciliter la réalisation des résultats d'une entité. Le premier exemple ci-après illustre un résultat qui affecte un groupe particulier au sein de la société. Les deuxième et troisième exemples illustrent un effet direct sur les bénéficiaires des services et un effet indirect sur d'autres que leurs bénéficiaires. Le quatrième exemple illustre une situation dans laquelle des facteurs indépendants de la volonté de l'entité interviennent, facilitant ainsi la réalisation d'un résultat.

- Une réduction de 35 % de l'incidence de la rougeole chez les enfants dans le décile du niveau socioéconomique le plus bas.
- Une réduction du nombre des cas de rougeole chez les bénéficiaires des vaccinations contre la rougeole, assurées par l'entité, est l'exemple d'un effet direct sur les bénéficiaires des services de l'entité.
- Les enfants qui fréquentent les mêmes écoles que des enfants vaccinés, mais qui n'ont pas été eux-mêmes vaccinés, bénéficieront indirectement des effets des vaccinations assurées par l'entité dans la mesure où le risque, pour eux, de contracter la rougeole s'est réduit.
- Une épidémie de rougeole dans une région voisine entraîne une large couverture médiatique des risques sanitaires liés à la rougeole et une augmentation du taux de vaccination dans cette région voisine, dans laquelle une autre entité fournit les services de santé. Ces facteurs permettent à l'entité d'atteindre le résultat consistant à réduire l'incidence de la rougeole dans sa propre région. Les facteurs observables intervenus dans la région voisine (épidémie de rougeole, couverture médiatique et augmentation du taux de vaccination) échappent au contrôle de l'entité.

- **Efficienc e :**

Selon le RPG 3, l'efficienc e est la relation entre (a) les moyens et les prestations, ou entre (b) les moyens et les résultats. Les deux exemples présentés dans le premier point ci-après illustrent l'efficienc e en tant que rapport entre les moyens et les prestations. L'exemple présenté dans le deuxième point illustre l'efficienc e lorsqu'elle se rapporte aux moyens et aux résultats.

- Le « coût par enfant vacciné » est un exemple d'indicateurs d'efficacité mettant en relation les prestations (vaccinations) et les moyens (coût). L'efficacité peut également être exprimée en nombre d'employés ou en temps de travail (qui constituent d'autres types de moyens) alloués : 1 000 vaccinations par an par membre du personnel médical qualifié, par exemple.
- «Le coût par réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole» est un exemple d'indicateurs d'efficacité mettant en relation un résultat (la réduction du nombre d'enfants contractant la rougeole) et un moyen (le coût).

- **Efficacité :**

Selon le RPG 3 l'efficacité est le rapport entre le résultat réel atteint et les objectifs de performance des services. En conséquence, l'évaluation de l'efficacité dépend du type d'objectifs de performance des services présentés par l'entité. Les trois exemples suivants illustrent l'efficacité concernant différents objectifs de performance des services. Ils illustrent, respectivement, l'efficacité lorsque l'objectif de performance des services est un objectif de moyens, de prestations et de résultats.

- L'objectif de performance du service était de consacrer 20 000 heures du temps du personnel médical à la vaccination contre la rougeole au cours de l'exercice clos le 31 mars 20XX. Le temps de travail du personnel médical réellement consacré à la vaccination était de 18 000 heures. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine était de 90 %.
- L'objectif de performance des services était d'assurer 100 000 vaccinations contre la rougeole au cours de l'exercice clos le 31 mars 20XX. Le nombre de vaccinations réellement effectuées était de 99 000. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine était de 99 %.
- L'objectif de performance des services était de réduire le nombre d'enfants contractant la rougeole de 3 000 par rapport à l'année précédente. Le nombre réel d'enfants contractant la rougeole diminué de 3 000. En conséquence, l'efficacité de l'entité dans ce domaine atteint les 100 %.

- **Indicateur de performance — Description qualitative :**

Selon le RPG 3, les indicateurs de performance sont des mesures quantitatives, qualitatives ou des descriptions qualitatives de la façon dont une entité utilise ses ressources, fournit des services et atteint ses objectifs de performance des services. L'exemple ci-dessous illustre un indicateur de performance exprimé à l'aide d'une description qualitative :

Un service de l'État (le ministère) chargé de ses relations avec les autres pays, dont les relations commerciales, utilise la description qualitative suivante comme un indicateur de performance :

Les relations avec l'Amérique latine au cours de cette année devraient comprendre plusieurs missions commerciales du ministère auprès des États et une participation à deux forums régionaux. Le ministère fournira l'accueil et les autres services liés aux visites officielles des ministres de plusieurs pays de la région et entreprendra une série de réunions bilatérales sur la politique étrangère. Les réunions porteront, entre autres, sur la promotion des accords de libre-échange. Le réseau diplomatique sera étendu à plusieurs pays d'Amérique latine à travers la mise en place de nouveaux consulats et de consuls honoraires.

Deuxième partie : Commentaire et analyse explicatifs — Types d'informations

La liste suivante fournit des exemples des différents types d'informations qui peuvent être traitées par le commentaire et l'analyse explicatifs afin d'aider les utilisateurs à évaluer la performance des services d'une entité :

- (a) des réalisations, des manques ou des problèmes particuliers relatifs à la performance des services ;
- (b) l'identification et la discussion des facteurs ayant pu influencer la réalisation (ou non) des objectifs de performance des services ;
- (c) des indicateurs d'efficacité ;
- (d) un commentaire sur les différences entre les réalisations prévues et les réalisations réelles ;
- (e) des comparaisons des indicateurs :
 - (i) dans le temps,
 - (ii) à certains points de repère, ou
 - (iii) par rapport au résultat réel et au résultat prévisionnel,
- (f) les raisons du ou des changements, au cas où les objectifs de performance des services ou les indicateurs de performance présentés auraient changé par rapport à ceux présentés l'année précédente ;
- (g) une description de l'état d'avancement vers la réalisation de ces objectifs, lorsqu'une entité a des objectifs de performance des services pluriannuels ;
- (h) des informations sur la mesure dans laquelle les résultats peuvent être attribués aux activités de l'entité, lorsque des résultats sont présentés ;
- (i) les enseignements importants tirés, au cours de la période de reporting, de la performance des services de l'entité, y compris, le cas échéant, les plans sur les moyens de résoudre les problèmes liés à la performance des services et les domaines qui nécessitent une évaluation plus approfondie ;

PRÉSENTATION DES INFORMATIONS SUR LA PERFORMANCE DES
SERVICES PUBLICS

- (j) identification et discussion des risques associés aux prestations de services et, si des évaluations des risques en matière de prestation de services ont été effectuées, des informations sur la manière dont les décisions de compromis face aux risques ont été prises et mises en œuvre;
- (k) identification et discussion des conséquences — prévues et fortuites, directes et indirectes — des services fournis.

Si une entité fournit un commentaire des différences entre les réalisations réelles et prévisionnelles, ce commentaire pourrait porter, par exemple, sur :

- (a) l'importance des écarts;
- (b) les facteurs qui y ont contribué. (Les facteurs externes, l'efficacité ou le manque d'efficacité des processus internes, la disponibilité des ressources ou les décisions de l'État en matière de prestation des services en sont des exemples.)

La réalisation des résultats est souvent influencée par des facteurs échappant au contrôle de l'entité. Si une entité fournit un commentaire et une analyse de ses résultats, les informations présentées devraient être suffisantes pour s'assurer que les utilisateurs ne surestiment pas le rôle de l'entité dans l'amélioration ou la détérioration des résultats. Lorsque les informations sur les résultats sont présentées, des indications sur les éléments suivants peuvent s'avérer utiles aux utilisateurs :

- (a) la mesure dans laquelle les résultats peuvent être attribués aux activités de l'entité; et
- (b) les autres facteurs qui auraient pu influencer les résultats.

Les prestations de services publics interviennent souvent après une évaluation des risques basée sur des critères explicites pour mesurer la tolérance aux différents types de risques, dont celui de faux positifs et de faux négatifs liés aux interventions de l'entité. Des informations sur la façon dont une entité évalue les risques dans le cadre de la prestation de services peuvent aider les utilisateurs à mieux comprendre la performance de ses services.

GLOSSAIRE DES DÉFINITIONS

Le présent glossaire contient tous les termes définis dans les 40 Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), publiées au 31 janvier 2018. Une liste de ces IPSAS est présentée après le glossaire. Le présent glossaire n'inclut pas les termes définis dans l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*. Pour ces termes, les utilisateurs doivent se référer à cette IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.

Définitions

Les références aux IPSAS fondées sur la comptabilité d'engagement sont données par Norme et numéro de paragraphe. Par exemple, « 1.7 » renvoie les utilisateurs à la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphe 7. Les références énoncées ci-dessous entre parenthèses indiquent des variations mineures du libellé.

Terme	Définition	Localisation
achat normalisé ou vente normalisée	achat ou vente d'un actif financier en vertu d'un contrat dont les modalités imposent la livraison de l'actif dans le délai défini généralement par la réglementation ou par une convention sur le marché concerné.	29.10
acquéreur	l'entité qui obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités lors d'une acquisition	40.5
acquisition	regroupement d'entités du secteur public dans lequel une partie au regroupement obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et à propos de laquelle il existe des indications que ce regroupement n'a pas la forme d'un rapprochement.	40.5
actif biologique	animal ou une plante vivants.	27.9
actif d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public	actif exploité pour assurer des services publics dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public qui : (a) Est fourni par l'opérateur tiers, et que : (i) l'opérateur tiers construit, aménage ou acquiert d'un tiers ; ou (ii) qui est un actif existant appartenant à l'opérateur tiers ; ou	32.8

Terme	Définition	Localisation
actif éventuel	<p>(b) Est fourni par l'entité publique et qui :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) est un actif existant de l'entité publique ; ou (ii) est une amélioration d'un actif existant appartenant à l'entité publique. <p>actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.</p>	19.18
actif financier	<p>tout actif qui est :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) de la trésorerie ; (b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité ; (c) un droit contractuel: <ul style="list-style-type: none"> (i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou (ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou (d) un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est : <ul style="list-style-type: none"> (i) un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ; ou 	28.9

Terme	Définition	Localisation
actif financier ou passif financier à la juste valeur par le biais du résultat	<p>(ii) un instrument dérivé qui sera ou peut être réglé autrement que par l'échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. A cet égard les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 17 et 18, ou encore les instruments qui constituent des contrats portant sur la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.</p> <p>un actif financier ou un passif financier qui répond à l'une des deux conditions suivantes.</p> <p>(a) Il est classé comme détenu à des fins de transaction.</p> <p>Un actif financier ou un passif financier est classé comme détenu à des fins de transaction s'il est :</p> <p>(i) acquis ou encouru principalement en vue d'être vendu ou racheté dans un proche avenir ;</p> <p>(ii) une partie d'un portefeuille d'instruments financiers identifiés qui sont gérés ensemble et qui présentent des indications d'un profil récent de prise de bénéfices à court terme ; ou</p>	29.10

Terme	Définition	Localisation
	<p>(iii) un dérivé (à l'exception d'un dérivé qui est un contrat de garantie financière ou un instrument de couverture désigné et efficace).</p> <p>(b) Lors de sa comptabilisation initiale, il est désigné par l'entité comme étant à la juste valeur par le biais du résultat. Une entité ne peut utiliser cette désignation que si le paragraphe 13 l'autorise ou si ce faisant, elle aboutit à une information plus pertinente, parce que soit</p> <p>(i) elle élimine ou réduit significativement une incohérence dans l'évaluation ou la comptabilisation (parfois appelée « non-concordance comptable ») qui, autrement, découlerait de l'évaluation d'actifs ou de passifs ou de la comptabilisation des profits ou pertes sur ceux-ci selon des bases différentes ; ou</p> <p>(ii) un groupe d'actifs financiers, de passifs financiers ou les deux est géré et sa performance, évaluée, d'après la méthode de la juste valeur, conformément à une stratégie de gestion de risques ou d'investissement documentée et les informations sur le groupe sont fournies en interne sur cette base aux principaux dirigeants de l'entité (tels que définis dans IPSAS 20 Information relative aux parties liées), par exemple l'organe de direction et le directeur général de l'entité.</p>	
actif net/situation nette	intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	1.7
actif qualifié	actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.	5.5

Terme	Définition	Localisation
actifs	ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.	1.7
actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme	<p>actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entité présentant les états financiers) qui :</p> <p>(a) sont détenus par une entité (un fonds), légalement distincte de l'entité présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel ; et</p> <p>(b) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel ; sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entité sauf dans l'un des deux cas suivants :</p> <p>(i) les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entité présentant les états financiers, ou</p> <p>(ii) les actifs sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.</p>	25.10
Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017		
actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme	<p>actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entité présentant les états financiers) qui :</p> <p>(a) sont détenus par une entité (un fonds), légalement distincte de l'entité présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel ; et</p> <p>(b) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel ; sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entité sauf dans l'un des deux cas suivants :</p>	39.8
Applicable à partir du 1 ^{er} janvier 2018		

Terme	Définition	Localisation
	<ul style="list-style-type: none"> (i) les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entité présentant les états financiers, ou (ii) les actifs sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés. 	
Actifs du régime Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	Les actifs du régime comprennent : <ul style="list-style-type: none"> (a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et (b) les contrats d'assurance éligibles. 	25.10
Actifs du régime Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	Les actifs du régime comprennent : <ul style="list-style-type: none"> (a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et (b) les contrats d'assurance éligibles. 	39.8
actifs financiers disponibles à la vente	actifs financiers non dérivés qui sont désignés comme étant disponibles à la vente ou ne sont pas classés comme : <ul style="list-style-type: none"> (a) des prêts et des créances, (b) des placements détenus jusqu'à leur échéance ou (c) des actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat. 	29.10
actifs financiers et passifs financiers monétaires (désignés aussi instruments financiers monétaires.)	actifs financiers et passifs financiers à recevoir ou à payer en argent pour des montants fixes ou déterminables.	15.9
actifs générateurs de trésorerie	actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale.	21.14
actifs non générateurs de trésorerie	actifs autres que des actifs générateurs de trésorerie.	21.14

Terme	Définition	Localisation
actifs sectoriels	<p>actifs opérationnels utilisés par un secteur dans le cadre de ses activités opérationnelles qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent lui être raisonnablement affectés.</p> <p>Si les produits affectés à un secteur incluent des intérêts ou des dividendes, les actifs du secteur incluent les comptes clients, prêts, participations ou autres sources de revenus relatifs à ces produits. Les actifs sectoriels ne comprennent pas les actifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale.</p> <p>Les actifs sectoriels comprennent les participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence uniquement si le solde net de ces participations est compris dans les produits sectoriels. Les actifs sectoriels comprennent la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8, <i>Participations dans des coentreprises</i>.</p>	18.27
activité	<p>Les actifs sectoriels sont déterminés après déduction des corrections de valeur lorsque cette présentation est adoptée dans l'état de la situation financière de l'entité.</p> <p>ensemble intégré d'opérations ainsi que des actifs et/ou passifs y afférents, qui est susceptible d'être exploité et géré dans le but d'atteindre les objectifs d'une entité, par la fourniture de biens et/ou la prestation de services.</p>	39.8
activité à l'étranger	<p>entité qui est une entité contrôlée, une entité associée, une entreprise associée, un partenariat ou une succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou une devise autre que celui ou celle de l'entité présentant les états financiers.</p>	4.10

Terme	Définition	Localisation
activité acquise	activité dont l'acquéreur obtient le contrôle lors d'une acquisition	40.5
activité agricole	gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de: <ul style="list-style-type: none"> • la vente ; • la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique ; ou • la transformation en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques en vue de la vente ou de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique. 	27.9
activités d'investissement	acquisition et sortie d'actifs à long terme et autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.	2.8
activités de financement	activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.	2.8
activités opérationnelles	activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.	2.8
activités pertinentes	celles de l'entité potentiellement contrôlée qui ont une incidence significative sur la nature ou le montant des avantages que tire une entité du lien avec cette autre entité.	35.14
activité regroupée	Activité qui se regroupe avec une ou plusieurs autres activités afin de former l'entité issue du regroupement lors d'un rapprochement	40.5
amendes	avantages économiques ou potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.	23.7
amortissement (amortization)	répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.	31.16
amortissement (depreciation)	répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.	17.13

Terme	Définition	Localisation
application prospective	<p>l'application prospective d'un changement de méthodes comptables et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement, à :</p> <p>(a) appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode ; et</p> <p>(b) comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable dans les périodes courantes et futures affectées par le changement.</p>	3.7
application rétrospective	<p>application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, à d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.</p>	3.7
apports des contributeurs	<p>avantages économiques futurs ou potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci, autres que ceux qui résultent en des passifs de l'entité. Ces apports créent un intérêt financier dans l'actif net/ situation nette de l'entité, qui :</p> <p>(a) transfère un droit sur la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie (ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants) ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité ; et/ou</p> <p>(b) peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.</p>	1.7
Avantages	<p>avantages que tire une entité de ses liens avec d'autres entités. Ces avantages peuvent être à caractère financier ou non financier. Les conséquences effectives des liens entretenus avec d'autres entités peuvent présenter des aspects positifs ou négatifs.</p>	35.14
autorisation budgétaire	<p>autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.</p>	24.7

Terme	Définition	Localisation
autre risque de prix	risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent du fait des variations des prix du marché (autres que celles découlant du risque de taux d'intérêt ou du risque de change), que ces variations soient causées par des facteurs propres à l'instrument en cause ou à son émetteur, ou par des facteurs affectant tous les instruments financiers similaires négociés sur le marché.	30.8
autres avantages à long terme Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	avantages du personnel (autres que les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat de travail) qui ne sont pas à régler dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants.	25.10
autres avantages à long terme Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	tous les avantages du personnel autres que les avantages à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat de travail.	39.8
avantages à court terme Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont à régler dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants.	25.10
avantages à court terme Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont à régler dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.	39.8
avantages acquis	avantages qui ne sont pas soumis à une condition de poursuite de l'emploi.	25.10

Terme	Définition	Localisation
avantages du personnel Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel	25.10
avantages du personnel Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel ou lors de la cessation de son emploi.	39.8
avantages postérieurs à l'emploi Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.	25.10
avantages postérieurs à l'emploi Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.	39.8
base comparable	montants réels présentés selon la même convention comptable, le même mode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.	24.7
bien immobilier occupé par son propriétaire	bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture, de biens ou de services, ou à des fins administratives.	16.7
budget annuel	budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les estimations futures publiées ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7

Terme	Définition	Localisation
budget approuvé	autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de crédit, des ordonnances de l'État et d'autres décisions liées aux produits ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.	24.7
budget définitif	budget initial ajusté de toutes les réserves, montants de reports, transferts, affectations, autorisations budgétaires supplémentaires et autres variations autorisées par un organe législatif ou instance similaire, applicables à la période budgétaire.	24.7
budget initial	budget initial approuvé pour la période budgétaire.	24.7
budgets pluriannuels	budget approuvé pour plus d'un an. Il n'inclut ni les estimations futures publiées, ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7
catégorie d'immobilisations corporelles	regroupement d'actifs de nature ou d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.	17.13
changement d'estimation comptable	ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.	3.7
charges	diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.	1.7
charges fiscales	dispositions préférentielles de la loi fiscale qui fournissent à certains contribuables des concessions non disponibles à d'autres.	23.7

Terme	Définition	Localisation
charges payées par le biais du système d'imposition	montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils ont ou non payé des impôts	23.7
charges sectorielles	<p>Les charges résultant des activités opérationnelles d'un secteur qui sont directement attribuables à ce secteur et la partie pertinente de charges pouvant être raisonnablement affectées au secteur, notamment les charges liées à la fourniture de biens et de services à des parties externes et les charges liées aux opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les charges sectorielles n'incluent pas :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les intérêts, notamment les intérêts à payer sur les avances ou prêts consentis par d'autres secteurs, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ; (b) les pertes sur cessions de participations ou liées à l'extinction d'une dette à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ; (c) la part d'une entité dans le solde net d'entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; (d) les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale ; (e) les frais administratifs, frais de siège et autres charges intervenant au niveau de l'entité et concernant l'ensemble de l'entité. 	18.27

Terme	Définition	Localisation
	<p>Il arrive toutefois que certains coûts soient encourus au niveau de l'entité pour le compte d'un secteur. Ces coûts sont considérés comme des charges sectorielles s'ils sont liés aux activités opérationnelles du secteur et peuvent être directement attribués à ce secteur ou lui être raisonnablement affectés. Les charges sectorielles incluent la quote-part du coentrepreneur dans les charges d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à l'IPSAS 8 Participations dans des coentreprises. Pour l'information sectorielle, les opérations de nature financière, tels les produits financiers et charges financières peuvent être présentées en montants nets si ces éléments font également l'objet d'une présentation en valeurs nettes dans les comptes sociaux ou les comptes consolidés.</p>	
coentrepreneur	partie à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.	36.8
coentreprise Applicable à partir du 1 ^{er} janvier 2017	accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus se sont engagées à exercer une activité économique sous contrôle conjoint.	8.6
coentreprise Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2016	Partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de celle-ci.	36.8
commencement du contrat de location	<p>le commencement du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. A cette date :</p> <p>(a) un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement ; et</p> <p>(b) pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du contrat de location sont déterminés.</p>	13.8

Terme	Définition	Localisation
comptabilité d'engagement^{1 8}	convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). Par conséquent, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.	1.7
conditions imposées aux actifs transférés	stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de services incorporés dans l'actif doivent être consommés par le destinataire comme spécifié ou que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant.	23.7
constructeur	entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.	11.4
contrat à forfait	Contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.	11.4
contrat concourant à la réalisation d'un service public	accord juridiquement contraignant entre une entité publique et un opérateur tiers par lequel : (a) l'opérateur tiers exploite l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public pour assurer un service public au nom de l'entité publique pour une période de temps spécifiée ; et (b) l'opérateur tiers est rémunéré pour ses services pendant la durée du contrat concourant à la réalisation d'un service public.	32.8

18 NdT également appelée « comptabilité en droits constatés »

Terme	Définition	Localisation
<p>contrat d'assurance éligible</p> <p>Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017</p>	<p>contrat conclu avec un assureur qui n'est pas une partie liée (au sens défini dans IPSAS 20 Information relative aux parties liées) de l'entité présentant les états financiers, et dont les produits :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel en vertu d'un régime à prestations définies ; et (b) sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à cette entité sauf dans l'un des deux cas suivants : <ul style="list-style-type: none"> (i) ces produits représentent un surplus d'actifs non nécessaires pour que le contrat couvre l'ensemble des obligations relatives aux avantages du personnel, ou (ii) ces produits sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés. 	25.10
<p>contrat d'assurance éligible</p> <p>Applicable à compter du 1^{er} janvier 2018</p>	<p>contrat conclu avec un assureur qui n'est pas une partie liée (au sens défini dans IPSAS 20 Information relative aux parties liées) de l'entité présentant les états financiers, et dont les produits :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ne peuvent servir qu'à payer ou financer les avantages du personnel en vertu d'un régime à prestations définies ; et (b) sont hors de portée des créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à cette entité sauf dans l'un des deux cas suivants : <ul style="list-style-type: none"> (i) ces produits représentent un surplus d'actifs non nécessaires pour que le contrat couvre l'ensemble des obligations relatives aux avantages du personnel, ou (ii) ces produits sont restitués à l'entité présentant les états financiers pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés. 	39.8

Terme	Définition	Localisation
contrat de construction	contrat ou accord ferme analogue, spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou encore de finalité ou d'utilisation.	11.4
contrat de garantie financière	contrat qui impose à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance en vertu des dispositions initiales ou modifiées de l'instrument d'emprunt.	29.10
contrat de location	accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.	13.8
contrat de location non résiliable	contrat de location pouvant être résilié uniquement : (a) si une éventualité peu probable survient ; (b) avec l'autorisation du bailleur ; (c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent ; ou (d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.	13.8
contrat de location simple	contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.	13.8
contrat de location-financement	contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.	13.8
contrat déficitaire	contrat visant l'échange d'actifs ou de services pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service attendus du contrat.	19.18

Terme	Définition	Localisation
contrat en régie ou au coût majoré	contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, le cas échéant dans un contrat à base commerciale, majorés d'un pourcentage de ces coûts ou d'une éventuelle rémunération fixe.	11.4
contrat juridiquement contraignant (pour un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	contrats et autres accords qui confèrent aux parties des droits et des obligations similaires à ceux d'un contrat en bonne et due forme.	32.8
contrats non (entièrement) exécutés	contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.	19.18
Contrepartie éventuelle	obligation qui incombe à l'acquéreur de transférer des actifs ou des participations en fonds propres supplémentaires aux précédents détenteurs d'une activité acquise dans le cadre de l'échange visant le contrôle de l'activité acquise si certains événements futurs spécifiés interviennent ou si certaines conditions se réalisent. Cela étant, une contrepartie éventuelle peut également donner à l'acquéreur le droit à la restitution de la contrepartie qu'il a préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies	40.5
contrôle	pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.	2.8
contrôle conjoint	le partage du contrôle convenu dans le cadre d'un accord contraignant, qui n'existe que dans les cas où les décisions concernant les activités pertinentes sont prises à l'unanimité des parties partageant le contrôle.	36.8

Terme	Définition	Localisation
contrôle d'un actif	existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.	23.7
convention budgétaire	convention de comptabilité d'exercice, de comptabilité de caisse ou autre convention adoptée dans le budget, qui a été approuvée par l'organe législatif.	24.7
convention comptable	méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse définie dans les Normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public fondée sur la comptabilité de caisse.	24.7
coparticipant	une partie à une entreprise commune qui exerce le contrôle conjoint sur celle-ci.	37.7
cours de change	cours auquel sont échangées deux monnaies entre elles.	4.10
cours du jour	taux de change pour livraison immédiate.	4.10
coût	montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.	16.7
coût amorti d'un actif ou d'un passif financier	montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou via un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrecouvrabilité.	29.10
coût présumé	coût présumé est le montant utilisé comme substitut du coût ou du coût amorti à une date donnée.	33.9
coût de remplacement actuel	coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.	12.9

Terme	Définition	Localisation
coût financier	désigne l'accroissement au cours d'une période de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché, d'une période, de la date de règlement des prestations.	25.10
coût des services rendus	comprend : (a) le coût des services rendus au cours de la période, soit l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant des services rendus au cours de la période ; (b) le coût des services passés, soit la variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, qui résulte de la modification d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore apport de changements au régime) ou de la réduction d'un régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime) ; et (c) le profit ou la perte sur liquidation, le cas échéant.	39.8
coûts de sortie	coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.	21.14
coûts de transaction	coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à l'émission ou à la sortie d'un actif ou d'un passif financier (voir IPSAS 29 Annexe A, paragraphe AG26). Un coût marginal est un coût qui n'aurait pas été encouru si l'entité n'avait pas acquis, émis ou cédé l'instrument financier.	29.10

Terme	Définition	Localisation
coûts de ventes	coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat. La cession peut prendre la forme d'une vente ou de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique.	27.9
coûts d'emprunt	intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.	5.5
coût des services passés	variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures, résultant de l'introduction d'avantages postérieurs à l'emploi ou d'autres avantages à long terme ou de changements apportés à ces avantages au cours de la période en cours. Le coût des services passés peut être positif (si de nouveaux avantages sont introduits ou modifiés de telle sorte que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies augmente) ou négatif (si des avantages existants sont modifiés de telle sorte que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies diminue).	25.10
coût des services rendus au cours de la période	accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant des services rendus au cours de la période.	25.10
coûts directs initiaux	Les coûts directs initiaux sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.	13.8
date d'acquisition	date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'activité acquise	40.5

Terme	Définition	Localisation
date d'adoption des IPSAS	La date d'adoption de IPSAS est la date à laquelle l'entité adopte les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois, qui est le début de la période pour laquelle le primo-adoptant applique les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pour laquelle l'entité présente ses premiers états financiers de transition aux IPSAS ou ses premiers états financiers IPSAS.	33.9
date de rapprochement	date à laquelle l'entité issue du regroupement obtient le contrôle des activités regroupées	40.5
date de reporting/clôture	Date du dernier jour de la période de reporting/clôture à laquelle se rapportent les états financiers.	2.8
début de la période de location	Date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location (c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).	13.8
décideur	Un décideur est une entité ayant des droits décisionnels qui agit pour son propre compte (ou à titre de mandant) ou pour le compte d'autrui (comme mandataire).	35.14
décomptabilisation	Suppression, dans l'état de la situation financière d'une entité, d'un actif ou d'un passif financier comptabilisé antérieurement.	29.10
déficit ou excédent	est égal à la différence entre : (a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies ; et (b) la juste valeur des actifs du régime (s'il en existe).	39.8
dépréciation	Perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la comptabilisation systématique de la perte d'avantages économiques ou de potentiel de service futurs par le biais de l'amortissement.	21.14

Terme	Définition	Localisation
dépréciation d'un actif non générateur de trésorerie	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.	17.13
dérivé	<p>Instrument financier ou un autre contrat entrant dans le champ d'application d'IPSAS 29 (voir paragraphes 2 à 6) et qui présente les trois caractéristiques suivantes :</p> <p>(a) sa valeur varie en fonction d'une variation d'un taux d'intérêt spécifié, du prix d'un instrument financier, du prix d'une marchandise, d'un cours de change, d'un indice de prix ou de taux, d'une notation de crédit ou d'un indice de crédit ou d'une autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non financière, la variable ne soit pas spécifique à l'une des parties au contrat (parfois appelé le « sous-jacent ») ;</p> <p>(b) il ne requiert aucun investissement initial net ou un investissement initial net inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types de contrats dont on pourrait attendre des réactions similaires aux évolutions des conditions du marché ; et</p> <p>(c) il est réglé à une date future.</p>	29.10
détenteurs	<p>Aux fins de la présente Norme, détenteur est utilisé au sens large pour désigner toute partie détenant des droits de propriété quantifiables dans une activité. Le terme comprend ainsi, sans s'y limiter, les détenteurs de participations en capitaux propres d'entités détenues par des investisseurs ainsi que les détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles.</p>	40.5
développement	<p>l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.</p>	31.16

Terme	Définition	Localisation
distribution aux contributeurs_	Avantages économiques futurs ou potentiel de service, distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.	1.7
droits de protection	droits qui ont pour but de protéger les intérêts de la partie qui les détient, sans toutefois lui donner le pouvoir sur l'entité à laquelle les droits se rattachent.	35.14
droits de revocation	Les sont les droits de retirer au décideur son pouvoir décisionnel.	35.14
durée d'utilité (d'un actif non générateur de trésorerie)	Est (a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ; (b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.	21.14
durée d'utilité (d'un contrat de location)	La période estimée restante depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques représentatifs de l'actif, période qui n'est pas limitée par la durée du contrat de location.	13.8
durée d'utilité (des immobilisations corporelles)	Soit : (a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ; ou (b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.	17.13
durée de vie économique	Soit : (a) la période pendant laquelle il est prévu qu'un actif produise des avantages économiques ou un potentiel de service pour un ou plusieurs utilisateurs ; soit (b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.	13.8

Terme	Définition	Localisation
durée du contrat de location	La période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.	13.8
écarts actuariels Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	Incluent : (a) les ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit) ; et (b) les effets des changements d'hypothèses actuarielles.	25.10
écarts actuariels Applicable aux périodes ouvertes à partir du 1er janvier 2018	variations de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies qui résultent: (a) des ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit) ; et (b) des effets des changements d'hypothèses actuarielles.	39.8
écart de change	Écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.	4.10,
échéance dépassée	Lorsqu'une contrepartie n'a pas effectué un paiement à la date d'échéance contractuelle de celui-ci.	30.8
efficacité d'une couverture	Degré de compensation des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert par des variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture (voir IPSAS 29 paragraphes AG145 à AG156 de l'annexe A).	29.10

Terme	Définition	Localisation
élément couvert	Est un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction prévue hautement probable ou un investissement net dans un établissement à l'étranger qui (a) expose l'entité à un risque de variation de juste valeur ou de variation de flux de trésorerie futurs et qui (b) est désigné comme étant couvert [IPSAS 29] les paragraphes 87 à 94 et AG131 à AG141 de l'annexe A développent la définition des éléments couverts).	29.10
éléments monétaires	Unités monétaires détenues et éléments d'actif et de passif à recevoir ou à payer d'un montant en unités monétaires fixe ou déterminable.	4.10
éléments non monétaires	Éléments qui ne sont pas des éléments monétaires.	10.7
emprunts	Passifs financiers autres que des dettes fournisseurs à court terme soumises à des conditions normales de crédit.	30.8
engagement ferme	Accord irrévocable d'échange d'une quantité spécifiée de ressources pour un prix spécifié, à une ou plusieurs dates futures spécifiées.	29.10
entité contrôlante	Entité qui contrôle une ou plusieurs entités	35.14
entité contrôlée	Entité qui est contrôlée par une autre entité	35.14
entité économique	Groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.	1.7
entité d'investissement	Entité qui : (a) obtient des fonds d'un ou de plusieurs investisseurs, à charge pour elle de leur fournir des services de gestion d'investissements ; (b) a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement ; et (c) évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.	35.14
entité issue du regroupement	entité qui résulte de la réunion de deux activités (ou plus) lors d'un rapprochement	40.5

Terme	Définition	Localisation
entité mutuelle	entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui verse des dividendes, fournit des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses détenteurs, sociétaires ou participants. Ainsi, une société d'assurance mutuelle, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles	40.5
entité publique (partie à un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	Désigne l'entité qui octroie à l'opérateur tiers le droit d'exploiter l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public.	32.8
entité structurée	<p>Une entité structurée est :</p> <p>(a) dans le cas des entités où les accords administratifs ou les dispositions législatives constituent généralement le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité, une entité conçue de telle manière que les accords administratifs ou les dispositions législatives ne constituent pas le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité ; c'est notamment le cas lorsque les accords contraignants constituent un facteur significatif pour établir qui contrôle l'entité et que les activités pertinentes sont dirigées au moyen d'accords contraignants ; ou</p> <p>(b) dans le cas des entités où les droits de vote ou droits similaires constituent généralement le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité, une entité conçue de telle manière que les droits de vote ou droits similaires ne constituent pas le facteur déterminant pour établir qui contrôle l'entité ; c'est notamment le cas lorsque les droits de vote concernent uniquement des tâches administratives et que les activités pertinentes sont dirigées au moyen d'accords contraignants.</p>	38.7

Terme	Définition	Localisation
entreprise commune	Une entreprise commune est un partenariat dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci.	37.7
équivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.	2.8
erreurs d'une période antérieure	Omissions ou inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables : (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et (b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers. Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.	3.7
états financiers consolidés	Etats financiers d'une entité économique dans lesquels les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits, les charges et les flux de trésorerie de l'entité contrôlante et des entités contrôlées sont présentés comme ceux d'une entité économique unique.	34.6
états financiers individuels	États financiers individuels que présente une entité, et dans lesquels celle-ci peut choisir, sous réserve des dispositions de la présente Norme, de comptabiliser ses participations dans ses entités contrôlées, coentreprises et entreprises associées soit au coût, soit selon IPSAS 29, <i>Instruments financiers : comptabilisation et évaluation</i> , soit selon la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 36, <i>Participations dans des entreprises associées et coentreprises</i> .	34.6

Terme	Définition	Localisation
événement imposable	L'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.	23.7
événements postérieurs à la date de reporting	Événements favorables et défavorables qui se produisent entre la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On peut distinguer deux types d'événements : (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting donnant lieu à des ajustements) ; et (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements).	14.5
fait générateur d'obligation	Événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.	19.18
flux de trésorerie	Entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.	2.8
goodwill	actif représentant les futurs avantages économiques résultant d'autres actifs acquis lors d'une acquisition qui ne sont pas identifiés individuellement ni comptabilisés séparément	40.5
groupe d'actifs biologiques	Regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.	27.9
identifiable	Un actif est identifiable s'il : (a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat contraignant, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, peu importe si l'entité entend ou non procéder à ces opérations ; ou	40.5

Terme	Définition	Localisation
	(b) résulte de contrats juridiquement contraignants (comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux), que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.	
immeubles de placement	<p>Bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :</p> <p>(a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou</p> <p>(b) le vendre dans le cadre des activités ordinaires.</p>	16.7
immobilisation incorporelle	Actif non monétaire identifiable sans substance physique.	31.16
immobilisations corporelles	<p>Éléments corporels :</p> <p>(a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ; et</p> <p>(b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période de reporting.</p>	17.13
impôts	avantages économiques ou potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées pour infractions à la loi.	23.7
Impraticable (2)	application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthode comptable à titre rétrospectif ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est irréalisable si :	3.7

Terme	Définition	Localisation
	<ul style="list-style-type: none"> (a) les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés ; (b) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période ; ou (c) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations relatives aux estimations qui : <ul style="list-style-type: none"> (i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés ; et (ii) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations. 	
indemnités de fin de contrat de travail	avantages du personnel payables suite à : <ul style="list-style-type: none"> (a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou (b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités. 	25.10
Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017		
indemnités de fin de contrat de travail	avantages du personnel accordés en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel à la suite de : <ul style="list-style-type: none"> (a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou (b) la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en contrepartie de la cessation de son emploi. 	39.8
Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018		

Terme	Définition	Localisation
influence notable (relative aux transactions entre parties liées)	<p>pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Une influence notable peut être exercée de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration ou à un organe de direction équivalent, mais aussi, par exemple, par</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la participation au processus d'élaboration de la politique, par (b) des opérations importantes entre entités faisant partie de la même entité économique, par (c) l'échange de dirigeants ou par (d) la dépendance vis-à-vis d'informations techniques. Une influence notable peut être acquise par la détention d'une part d'intérêt, par l'effet de la réglementation ou d'un accord. En cas de détention d'une participation, une influence notable est présumée en vertu de la définition d'IPSAS 7, <i>Participations dans des entreprises associées</i>. 	20.4
Influence notable (relative aux participations dans d'autres entités)	<p>pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une participation, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.</p>	36.8
instrument de capitaux propres	<p>contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.</p>	28.9
instrument de couverture	<p>dérivé désigné ou (pour une couverture du seul risque de variation des taux de change) un actif ou passif financier désigné non dérivé dont on s'attend à ce que la juste valeur ou les flux de trésorerie compensent les variations de juste valeur ou de flux de trésorerie d'un élément couvert désigné (IPSAS 29 paragraphes 81 à 86 et les paragraphes AG127 à AG130 de l'annexe A précisent la définition d'un instrument de couverture).</p>	29.10

Terme	Définition	Localisation
instrument financier	tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.	28.9
instrument remboursable au gré du porteur	instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier, ou qui est automatiquement restitué à l'émetteur en cas de réalisation d'un événement futur incertain ou en cas de décès ou de prise de retraite du porteur de l'instrument.	28.9
intérêts dans une autre entité	intérêts dans une autre entité s'entend d'un lien établi par un accord contraignant ou non qui expose l'entité à un risque de variation des avantages associés à la performance de l'autre entité. Les intérêts dans une autre entité peuvent être attestés, entre autres, par la détention d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt, ainsi que par d'autres formes de liens, telles qu'un apport de financement, un crédit de trésorerie, un rehaussement de crédit ou l'octroi de garanties. Ils englobent également les moyens par lesquels une entité exerce un contrôle ou un contrôle conjoint, ou encore une influence notable, sur une autre entité. Une entité ne détient pas nécessairement des intérêts dans une autre entité du seul fait qu'elle entretient avec elle une relation financeur-bénéficiaire ou client-fournisseur de type courant.	38.7
intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies	variation pour la période du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies attribuable au passage du temps.	39.8
investissement brut dans le contrat de location	le total : (a) des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement, et (b) de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.	13.8

Terme	Définition	Localisation
investissement net dans le contrat de location	investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite dudit contrat.	13.8
investissement net dans une activité à l'étranger	montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net/ situation nette de cette activité.	4.10
irréalisable (1)	application d'une disposition est irréalisable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir.	1.7
juste valeur	montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.	9.11
juste valeur diminuée du coût de vente	montant pouvant être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.	21.14
liquidation	opération (autre qu'un versement de prestations aux membres du personnel ou en leur nom prévu dans les dispositions du régime et pris en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies	39.8
loyer éventuel	partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe mais qui est établie sur la base du montant futur d'un facteur qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, pourcentage du chiffre d'affaires futur, degré d'utilisation future, indices de prix futurs et taux d'intérêt du marché futurs).	13.8

Terme	Définition	Localisation
marché actif	<p>marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes :</p> <p>(a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;</p> <p>(b) des acheteurs et des vendeurs consentants peuvent être normalement trouvés à tout moment ; et</p> <p>(c) les prix sont accessibles au public.</p>	21.14
membres de la famille proche d'une personne	parents proches de la personne ou membres de la famille proche d'une personne dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité.	20.4
méthode de la mise en équivalence (liée à la participation dans une entité)	<p>méthode comptable qui consiste à comptabiliser initialement la participation au coût et à l'ajuster par la suite pour prendre en compte les changements de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net/situation nette de l'entreprise associée ou coentreprise qui surviennent postérieurement à l'acquisition. Le résultat net de l'investisseur comprend sa quote-part du résultat net de l'entité émettrice et l'actif net/situation nette de l'investisseur comprend sa quote-part des changements de l'actif net/situation nette de l'entité émettrice qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat net de celle-ci.</p>	36.8
méthodes comptables	principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers.	3.7
méthodes comptables sectorielles	méthodes comptables appliquées par un groupe ou une entité pour établir et présenter ses états financiers ainsi que les méthodes comptables ayant trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.	18.27

Terme	Définition	Localisation
méthode du taux d'intérêt effectif	<p>méthode de calcul du coût amorti d'un actif ou d'un passif financier (ou d'un groupe d'actifs ou de passifs financiers) et d'affectation des produits financiers ou des charges financières au cours de la période concernée. Le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie prévue de l'instrument financier ou, selon les cas, sur une période plus courte de manière à obtenir la valeur comptable nette de l'actif ou du passif financier. Pour calculer le taux d'intérêt effectif, une entité doit estimer les flux de trésorerie en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'instrument financier (par exemple, options de paiement anticipé, de rachat et assimilé) mais ne doit pas tenir compte des pertes sur crédit futures. Ce calcul inclut l'intégralité des commissions et des points payés ou reçus entre les parties au contrat, qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif (voir IPSAS 9 <i>Produits des opérations avec contrepartie directe</i>), des coûts de transaction et de toutes les autres surcotes ou décotes. Les flux de trésorerie et la durée de vie prévue d'un groupe d'instruments financiers analogues sont présumés pouvoir être déterminés de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable les flux de trésorerie ou la durée de vie prévue d'un instrument financier (ou d'un groupe d'instruments financiers), l'entité doit utiliser les flux de trésorerie contractuels relatifs à l'intégralité de la durée du contrat de l'instrument financier (ou du groupe d'instruments financiers).</p>	29.10
monnaie étrangère	monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.	4.10
monnaie fonctionnelle	monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce son activité.	4.10
monnaie de présentation	monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.	4.10

Terme	Définition	Localisation
montant amortissable	coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.	17.13
notes	contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, le tableau de variations d'actif net /situation nette et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.	1.7
obligation implicite	obligation qui découle des actions d'une entité lorsque : (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que (b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.	19.18
obligation juridique	obligation qui découle : (a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ; (b) de dispositions légales ou réglementaires ; ou (c) de toute autre jurisprudence.	19.18
opérateur tiers (dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public)	entité qui exploite l'actif du contrat concourant à la réalisation d'un service public sous le contrôle de l'entité publique afin d'assurer un service public.	32.8
opérations avec contrepartie directe	opérations dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.	9.11

Terme	Définition	Localisation
opérations sans contrepartie directe	transactions qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.	9.11
paiements minimaux au titre de la location	<p>paiements que le preneur est, ou peut-être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer par le bailleur ou à rembourser au bailleur, s'il y a lieu, ainsi que :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pour le preneur, tous les montants garantis par lui ou par une personne qui lui est liée ; ou (b) pour le bailleur, toute valeur résiduelle qui lui est garantie par : <ul style="list-style-type: none"> (i) le preneur ; (ii) une personne liée au preneur ; ou (iii) un tiers indépendant non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie. 	13.8
partenariat	partenariat est une entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.	36.8
partie à un partenariat	partie à un partenariat est une entité qui participe à un partenariat, qu'elle exerce ou non un contrôle conjoint sur l'entreprise.	37.7

Terme	Définition	Localisation
partie liée	<p>des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer sur cette autre partie une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ou si la partie liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun.</p> <p>Sont des parties liées :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les entités qui directement, ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent, ou sont contrôlées par l'entité présentant des états financiers ; (b) des entités associées (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités associées) ; et (c) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une participation dans l'entité présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entité, et les membres proches de la famille de ces personnes ; (d) les principaux dirigeants et les membres proches de leur famille ; et (e) les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par toute personne citée dans (c) ou (d), ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable. 	20.4
participation ne donnant pas le contrôle	<p>participation ne donnant pas le contrôle représente la part de l'actif net/situation nette d'une entité contrôlée qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement à une entité contrôlante.</p>	35.14
participation en fonds propres	<p>désigne les intérêts représentant tant les droits de propriété dans les entités détenues par des investisseurs que les droits des détenteurs, sociétaires ou participants d'entités mutuelles</p>	40.5

Terme	Définition	Localisation
passif éventuel	<p>(a) obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou</p> <p>(b) obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :</p> <p>(i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service soit nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou car</p> <p>(ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.</p>	19.18
passif financier	<p>tout passif qui est:</p> <p>(a) une obligation contractuelle:</p> <p>(i) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre instrument financier ; ou</p> <p>(ii) d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entité ; ou</p> <p>(b) un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est :</p> <p>(i) un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou peut être tenue de livrer un nombre variable de ses instruments de capitaux propres, ou</p> <p>(ii) un instrument dérivé qui sera ou qui peut être réglé autrement que par l'échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.</p>	28.9

Terme	Définition	Localisation
passifs	<p>A cet égard les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 15 et 16, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 17 et 18, ou encore les instruments qui constituent des contrats portant sur la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À titre d'exception, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 15 et 16 ou aux paragraphes 17 et 18.</p>	1.7
passif (l'actif net au titre des prestations définies)	<p>est le déficit ou l'excédent, ajusté pour tenir compte de l'effet, le cas échéant, de la limitation au plafond de l'actif du montant de l'actif net au titre des prestations définies.</p>	39.8
passifs sectoriels	<p>passifs opérationnels résultant des activités opérationnelles d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent raisonnablement lui être affectés. Les passifs sectoriels comprennent les passifs liés portant intérêt si la charge sectorielle d'un secteur inclut les charges d'intérêt. Les passifs sectoriels comprennent la quote-part du coentrepreneur dans les passifs d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8. Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale.</p>	18.27

Terme	Définition	Localisation
perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie	montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable	17.13
placements détenus jusqu'à leur échéance	<p>actifs financiers non dérivés, assortis de paiements fixes ou déterminables et d'une échéance fixe, que l'entité a l'intention manifeste et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance (voir IPSAS 29 Annexe A, paragraphes AG29 à AG38), sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ceux que l'entité a désignés, lors de leur comptabilisation initiale, comme étant à la juste valeur par le biais du résultat ; (b) ceux que l'entité désigne comme étant disponibles à la vente ; et (c) ceux qui répondent à la définition de prêts et de créances. 	29.10
	<p>Une entité ne doit pas classer des actifs financiers comme étant détenus jusqu'à leur échéance si, pendant la période annuelle en cours ou au cours des deux périodes annuelles précédentes, elle a vendu ou reclassé avant l'échéance une quantité non négligeable de placements détenus jusqu'à leur échéance (non négligeable par rapport au total des placements détenus jusqu'à leur échéance) à l'exclusion des ventes ou reclassements qui :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sont tellement proches de l'échéance ou de la date de remboursement de l'actif financier (par exemple, à moins de trois mois de l'échéance) que des variations du taux d'intérêt du marché auraient un effet négligeable sur la juste valeur de l'actif financier ; (b) surviennent après que l'entité ait encaissé la quasi-totalité du montant en principal d'origine de l'actif financier dans le cadre de l'échéancier prévu ou du fait de paiements anticipés ; ou (c) sont attribuables à un événement isolé, indépendant du contrôle de l'entité, qui n'est pas appelé à se reproduire et que l'entité n'aurait pu raisonnablement anticiper. 	

Terme	Définition	Localisation
plafond de l'actif	valeur actuelle des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminutions des cotisations futures au régime	39.8
plante productive	<p>plante vivante qui :</p> <p>(a) Est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles</p> <p>(b) Est susceptible de produire pendant plus d'une période : et</p> <p>(c) N'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut</p>	17.13, 27.9
pouvoir	droits effectifs qui confèrent la capacité actuelle de diriger les activités pertinentes d'une autre entité.	35.14
premiers états financiers IPSAS	les premiers états financiers IPSAS sont les premiers états financiers annuels conformes aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour lesquels l'entité peut faire une déclaration explicite et sans réserve de conformité à ces IPSAS parce qu'elle a adopté l'une ou plusieurs exemptions transitoires prévues dans la présente Norme qui n'affectent pas la juste présentation des états financiers et la possibilité de faire une déclaration de conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice.	33.9
primo-adoptant	un primo-adoptant est une entité qui adopte les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois et présente ses premiers états financiers de transition aux IPSAS ou ses premiers états financiers IPSAS.	33.9
prêts et créances	<p>actifs financiers non dérivés à paiements fixes ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif, à l'exception de :</p> <p>(a) ceux que l'entité a l'intention de vendre immédiatement ou dans un avenir proche, qui doivent être classés comme étant détenus à des fins de transaction et ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant à leur juste valeur par le biais du résultat ;</p>	29.10

Terme	Définition	Localisation
principaux dirigeants	<p>(b) ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant disponibles à la vente ; ou</p> <p>(c) ceux pour lesquels le porteur peut ne pas recouvrer la quasi-totalité de son investissement initial, pour d'autres raisons que la détérioration du crédit, qui doivent être classés comme disponibles à la vente.</p> <p>(a) tous les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité ; et</p> <p>(b) d'autres personnes ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers. Lorsqu'ils remplissent cette condition, les principaux dirigeants comprennent :</p> <p>(i) s'il y a un membre de l'organe de direction ou de l'entité de l'échelon central ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers, ce membre ;</p> <p>(ii) les principaux conseillers de ce membre ; et</p> <p>(iii) s'il n'est pas déjà inclus dans (a), le comité de direction de l'entité présentant les états financiers, y compris le directeur général ou le responsable permanent de l'entité présentant les états financiers.</p>	20.4
produit agricole	produit récolté des actifs biologiques de l'entité.	27.9
produits	entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.	1.7

Terme	Définition	Localisation
produits financiers non acquis	différence entre : (a) l'investissement brut dans le contrat de location, et (b) l'investissement net dans le contrat de location.	13.8
produits sectoriels	produits comptabilisés dans l'état de la performance financière d'une entité directement attribuables à un secteur et la partie pertinente des produits de l'entité pouvant être raisonnablement affectée à ce secteur, qu'ils proviennent d'autorisations budgétaires ou assimilés, de subventions, de transferts, d'amendes, d'honoraires ou de ventes à des clients externes ou d'opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les produits sectoriels n'incluent pas : (a) les éléments extraordinaires ; (b) les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière ; ou (c) les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière. Les produits sectoriels comprennent : la quote-part de l'entité dans le solde net des entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, uniquement si ces éléments sont inclus dans les produits consolidés ou le produit total de l'entité ; et la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8.	18.27
provision	passif dont l'échéance ou le montant est incertain.	19.18

Terme	Définition	Localisation
rapprochement	<p>donne naissance à une entité issue du regroupement qui est :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un regroupement d'entités du secteur public dans lequel aucune des parties se regroupant n'obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités ; ou - un regroupement d'entités du secteur public dans lequel une des parties se regroupant obtient le contrôle d'une ou de plusieurs activités et où il existe des indications selon lesquelles le regroupement possède la substance économique d'un rapprochement. 	40.5
recherche	investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.	31.16
récolte	détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique	27.9
réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies	<ul style="list-style-type: none"> (a) les écarts actuariels (c) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies) ; et (c) la variation, le cas échéant, de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies. 	39.8
régimes d'avantages postérieurs à l'emploi	accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.	25.10
Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017		

Terme	Définition	Localisation
régimes d'avantages postérieurs à l'emploi Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.	39.8
régimes composites de sécurité sociale	Sont établis par la législation, et (a) fonctionnent comme les régimes multi-employeurs pour fournir des avantages postérieurs à l'emploi ; ainsi que pour (b) fournir des avantages qui ne sont pas la contrepartie de services rendus par un membre du personnel.	25.10
régimes à cotisations définies Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures.	25.10
régimes à cotisations définies Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures.	39.8
régimes généraux et obligatoires Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	régimes autres que les régimes composites de sécurité sociale établis par la législation qui fonctionnent comme des régimes multi-employeurs pour toutes les entités dans les catégories économiques définies dans la législation.	25.10

Terme	Définition	Localisation
régimes généraux et obligatoires Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	régimes établis par la législation qui fonctionnent comme des régimes multi-employeurs pour toutes les entités dans les catégories économiques définies dans la législation.	39.8
régimes multi-employeurs Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires et les régimes composites de sécurité sociale) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui : <ol style="list-style-type: none"> (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et (b) utilisent ces actifs pour fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et d'avantages sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question. 	25.10
régimes multi-employeurs Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui : <ol style="list-style-type: none"> (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et (b) utilisent ces actifs pour fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et d'avantages sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question. 	39.8
régimes à prestations définies Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.	25.10

Terme	Définition	Localisation
régimes à prestations définies Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.	39.8
regroupement d'entités du secteur public sous contrôle commun	réunion d'activités distinctes au sein d'une entité du secteur public unique.	40.5
regroupement d'entités du secteur public	regroupement d'entités du secteur public dans lequel toutes les entités ou activités concernées sont contrôlées en dernier ressort par la même entité, aussi bien avant qu'après le regroupement.	40.5
rémunération des principaux dirigeants	toute rémunération ou tout avantage directement ou indirectement acquis par les principaux dirigeants de l'entité présentant les états financiers, pour les services qu'ils fournissent en tant que membres de l'organe de direction ou en tant que membres du personnel de l'entité présentant les états financiers.	20.4
rendement des actifs du régime Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	désigne les intérêts, dividendes ou distributions assimilées et les autres produits tirés desdits actifs ainsi que les gains ou pertes réalisés ou latents relatifs à ces actifs, déduction faite des coûts d'administration du régime (autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer l'obligation au titre de prestations définies) et de l'impôt à payer par le régime.	25.10
rendement des actifs du régime Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents sur ces actifs, déduction faite :	39.8

Terme	Définition	Localisation
	<p>(a) des coûts de gestion des actifs du régime ; et</p> <p>(b) des impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies.</p>	
restrictions affectant les actifs transférés	stipulations qui limitent ou prescrivent les buts pour lesquels un actif transféré peut être utilisé mais qui ne spécifient pas que les avantages économiques futurs ou que le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.	3.7
restructuration	programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative : <p>(a) le champ des activités d'une entité ; ou</p> <p>(b) la manière dont ces activités sont exécutées.</p>	19.18
retraitement rétrospectif	correction de la comptabilisation, de l'évaluation et de la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.	3.7
revenus tirés d'une entité structurée	les revenus tirés d'une entité structurée comprennent, entre autres, les commissions récurrentes ou non récurrentes, les intérêts, les dividendes, les profits ou pertes résultant de la réévaluation ou de la décomptabilisation d'intérêts dans des entités structurées, ainsi que les profits ou pertes résultant du transfert d'actifs et de passifs à l'entité structurée.	38.7
risque de change	risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des cours des monnaies étrangères.	30.8
risque de crédit	risque qu'une partie à un instrument financier manque à une de ses obligations et amène de ce fait l'autre partie à subir une perte financière.	30.8

Terme	Définition	Localisation
risque de liquidité	risque que l'entité éprouve des difficultés à honorer des engagements liés à des passifs financiers qui sont à régler par la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.	30.8
risque de marché	risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des prix du marché. Le risque de marché inclut trois types de risque : risque de taux d'intérêt, risque de change et autre risque de prix.	30.8
risque de taux d'intérêt	risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des taux d'intérêt du marché.	30.8
secteur	activité distincte ou groupe d'activités d'une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but d'évaluer sa performance passée en termes de réalisation d'objectifs et en vue de prise de décisions d'allocation future de ressources.	18.9
secteur de l'État	comprend toutes les entités organisationnelles de l'État telles que définies dans les bases statistiques de la présentation financière.	22.15
significatif	les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs ou leurs évaluations sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature et de la taille de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La nature ou la taille de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.	1.7
stipulations relatives aux actifs transférés	dispositions dans des lois ou une réglementation ou accord contraignant imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.	23.7

Terme	Définition	Localisation
stocks	Actifs : (a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ; (b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services ; (c) détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité ; ou (d) en cours de production pour la vente ou la distribution.	12.9
taux d'intérêt implicite du contrat de location	taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location ; et (b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initiaux.	13.8
taux de clôture	cours du jour à la date de reporting.	4.10
taux marginal d'endettement du preneur	taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.	13.8
transaction avec une partie liée	transfert de ressources ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non. Les opérations entre parties liées excluent toute opération avec une autre entité qui n'est une partie liée que par le fait de sa dépendance économique à l'égard de l'entité présentant les états financiers ou de l'État dont celle-ci fait partie.	20.4
transferts	entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, à l'exception des impôts.	23.7

Terme	Définition	Localisation
transformation biologique	comprend les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.	27.9
transaction prévue	transaction future prévue mais ne faisant pas l'objet d'un engagement..	
trésorerie	Comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.	2.8
tutelle	Supervision des activités d'une entité, assortie de l'autorité et de la responsabilité de contrôler ou d'exercer une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité.	20.4
Unité génératrice de trésorerie	plus petit groupe identifiable d'actifs détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale qui génère par son utilisation continue des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.	26.13
valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies Applicable aux périodes ouvertes jusqu'au 31 décembre 2017	valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs dont on prévoit qu'ils seront nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de la période en cours et des périodes antérieures.	25.10
valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies Applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2018	valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs dont on prévoit qu'ils seront nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de la période en cours et des périodes antérieures.	39.8

Terme	Définition	Localisation
valeur comptable (d'une immobilisation incorporelle)	montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.	31.16
valeur comptable (de l'immeuble de placement)	Montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	16.7
valeur comptable (des immobilisations corporelles)	montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.	17.13
valeur comptable d'un actif	montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.	10.7
valeur comptable d'un passif	montant pour lequel un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	10.7
valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie	valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif sur la base de son utilisation continue et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.	26.13
valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie	valeur actuelle du potentiel de service restant de l'actif.	21.14
valeur de service recouvrable	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	21.14
valeur nette de réalisation	prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.	12.9
valeur recouvrable (d'une immobilisation corporelle)	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	17.13

Terme	Définition	Localisation
valeur recouvrable (d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie)	valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif ou d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	26.13
valeur résiduelle (d'une immobilisation corporelle)	montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.	17.13
valeur résiduelle garantie	(a) pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait devenir exigible en toute circonstance) ; et (b) pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par un tiers, non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.	13.8
valeur résiduelle non garantie	part de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.	13.8
valeur spécifique à l'entité	valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.	17.13
véhicule distinct	structure financière séparément identifiable, qui peut être notamment une entité juridique distincte ou une entité distincte reconnue par un texte de loi, qu'elle soit dotée ou non de la personnalité juridique.	37.7

Normes IPSAS publiées au 31 Janvier 2018

Tableau A: Liste des normes IPSAS en application au 1er Janvier 2018

Le Manuel des normes comptables 2018 inclut toutes des normes IPSAS. Ces normes présentent les textes y compris leurs amendements les plus récents. Lorsqu'une norme inclut des paragraphes qui ne sont pas encore applicables, ces paragraphes sont listés ci-après. Une application anticipée des paragraphes amendés est encouragée.

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphes Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 1 - Présentation des états financiers (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	153K	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 2 - Tableau des flux de trésorerie	Mai 2000	1 ^{er} Juillet 2001				
IPSAS 3 - Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008				
IPSAS 4 - Effets des variations des cours des monnaies étrangères (révisé)	Avril 2008	1 ^{er} Janvier 2010				
IPSAS 5 - Coûts d'emprunt	Mai 2000	1 ^{er} Juillet 2001				
IPSAS 9 - Produits des opérations avec contrepartie directe	Juillet 2001	1 ^{er} Juillet 2002				

ww	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 10 - Information financière dans les économies hyper inflationnistes	Juillet 2001	1 ^{er} Juillet 2002	22	Amendé	IPSAS 40	2016
			38E	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 11 - Contrats de construction	Juillet 2001	1 ^{er} Juillet 2002				
IPSAS 12 - Stocks (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008				
IPSAS 13 - Contrats de location (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008				
IPSAS 14 - Evènements postérieurs à la date de clôture (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	31	Amendé	IPSAS 40	2016
			32E	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 16 - Immeubles de placement (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	18A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			87	Amendé	IPSAS 40	2016
			90	Amendé	IPSAS 40	2016
			101E	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 17 - Immobilisations corporelles (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	60	Amendé	IPSAS 40	2016
			88	Amendé	IPSAS 40	2016
			107N	Nouveau	IPSAS 40	2016

ww	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe(s) Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 18 - Information sectorielle	Juin 2002	1 ^{er} Juillet 2003	34	Amendé	IPSAS 40	2016
			37	Amendé	IPSAS 40	2016
			76E	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 19 - Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	Octobre 2002	1 ^{er} Janvier 2004	4A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			111G	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 20 - Information relative aux parties liées	Octobre 2002	1 ^{er} Janvier 2004				
IPSAS 21 - Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	Décembre 2004	1 ^{er} Janvier 2006	14	Amendé	IPSAS 40	2016
			20A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			82H	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 22 - Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008				
IPSAS 23 - Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)	Décembre 2006	30 juin 2008	1	Amendé	IPSAS 40	2016
			2	Amendé	IPSAS 40	2016
			6	Amendé	IPSAS 40	2016
			124E	Nouveau	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 24 - Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2009				
IPSAS 26 - Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie	Février 2008	1 ^{er} Avril 2009	2	Amendé	IPSAS 40	2016
			7	Supprimé	IPSAS 40	2016
			18A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			20A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			23	Amendé	IPSAS 40	2016
			71	Amendé	IPSAS 40	2016
			76	Amendé	IPSAS 40	2016
			88	Amendé	IPSAS 40	2016
			90A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90D	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90E	Nouveau	IPSAS 40	2016
90F	Nouveau	IPSAS 40	2016			
90G	Nouveau	IPSAS 40	2016			

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			90H	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90I	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90J	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90K	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90L	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90M	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90N	Nouveau	IPSAS 40	2016
			90O	Nouveau	IPSAS 40	2016
			91	Amendé	IPSAS 40	2016
			92	Amendé	IPSAS 40	2016
			96	Supprimé	IPSAS 40	2016
			97A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97D	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97E	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97F	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97G	Nouveau	IPSAS 40	2016
			97H	Nouveau	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragrophes Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			98	Amendé	IPSAS 40	2016
			99	Amendé	IPSAS 40	2016
			100	Amendé	IPSAS 40	2016
			102	Amendé	IPSAS 40	2016
			103	Amendé	IPSAS 40	2016
			106	Amendé	IPSAS 40	2016
			107	Amendé	IPSAS 40	2016
			108	Amendé	IPSAS 40	2016
			110	Amendé	IPSAS 40	2016
			111	Amendé	IPSAS 40	2016
			111A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			111B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			120	Amendé	IPSAS 40	2016
			122	Amendé	IPSAS 40	2016
			122A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			123	Amendé	IPSAS 40	2016
			124	Amendé	IPSAS 40	2016
			125	Amendé	IPSAS 40	2016
			126J	Nouveau	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe(s) Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 27 - Agriculture	Décembre 2009	1 ^{er} Avril 2011	48	Amendé	IPSAS 40	2016
			56F	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 28 - Instruments financiers : présentation	Janvier 2010	1 ^{er} Janvier 2013				
IPSAS 30- Instruments financiers : informations à fournir	Janvier 2010	1 ^{er} Janvier 2013				
IPSAS 31 - Immobilisations incorporelles	Janvier 2010	1 ^{er} Avril 2011	3	Amendé	IPSAS 40	2016
			6	Amendé	IPSAS 40	2016
			18	Amendé	IPSAS 40	2016
			18A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			24	Amendé	IPSAS 40	2016
			26A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			39A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			39B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			39C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			39D	Nouveau	IPSAS 40	2016
			39E	Nouveau	IPSAS 40	2016
			40	Amendé	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
			41	Amendé	IPSAS 40	2016
			66	Amendé	IPSAS 40	2016
			67	Amendé	IPSAS 40	2016
			93A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			110	Amendé	IPSAS 40	2016
			114A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			117	Amendé	IPSAS 40	2016
			132I	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 32 - Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique	Octobre 2011	1 ^{er} Janvier 2014				
IPSAS 33 – Première adoption des normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice	Janvier 2015	1 ^{er} Janvier 2017	62A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			62B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			62C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			86	Amendé	IPSAS 40	2016
			129	Amendé	IPSAS 40	2016
			130	Amendé	IPSAS 40	2016
			132	Amendé	IPSAS 40	2016
			154C	Nouveau	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe(s) Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 34 - États financiers individuels	Janvier 2015	1er Janvier 2017				
IPSAS 35 - États financiers consolidés	Janvier 2015	1 ^{er} Janvier 2017	4	Amendé	IPSAS 40	2016
			40	Amendé	IPSAS 40	2016
			52	Amendé	IPSAS 40	2016
			55A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			56	Amendé	IPSAS 40	2016
			57	Amendé	IPSAS 40	2016
			63	Amendé	IPSAS 40	2016
			79C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			79D	Nouveau	IPSAS 40	2016
			IPSAS 36 - Participations dans des entreprises associées et des coentreprises	Janvier 2015	1er Janvier 2017	26
31	Amendé	IPSAS 40				2016
33	Amendé	IPSAS 40				2016
34A	Nouveau	IPSAS 40				2016
34B	Nouveau	IPSAS 40				2016
51B	Nouveau	IPSAS 40				2016
			51C	Nouveau	IPSAS 40	2016

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Paragraphe(s) Non encore applicables			
			§ non encore applicable	Nature de la modification	Origine de l'amendement	Manuel du § original
IPSAS 37 - Partenariats	Janvier 2015	1er Janvier 2017	24A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			32	Amendé	IPSAS 40	2016
			41A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			42B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			42C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			AG33A	Nouveau	IPSAS 40	2016
			AG33B	Nouveau	IPSAS 40	2016
			AG33C	Nouveau	IPSAS 40	2016
			AG33D	Nouveau	IPSAS 40	2016
IPSAS 38 - Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	Janvier 2015	1er Janvier 2017				
IPSAS 39 - Avantages du personnel	Juillet 2016	1er Janvier 2018				

Tableau B: Liste des IPSAS non encore applicables, applicables au 1^{er} Janvier 2018

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Autres IPSAS affectés
IPSAS 40 - Regroupements d'entités du secteur public	Janvier 2017	1 ^{er} Janvier 2019	IPSAS 1 IPSAS 10 IPSAS 14 IPSAS 16 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 19 IPSAS 21 IPSAS 23 IPSAS 26 IPSAS 27 IPSAS 29 IPSAS 31 IPSAS 33 IPSAS 35 IPSAS 36 IPSAS 37

Tableau C: Liste des IPSAS qui ne sont plus applicables depuis le 1^{er} Janvier 2017

Ce Tableau liste les normes IPSAS qui ne sont plus applicables car elles ont été supprimées et/ou remplacées.

IPSAS	Publiée	Applicable à compter du	Raison et Date les ayant rendues non applicables
IPSAS 6 - États financiers consolidés et individuels (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	IPSAS 6 est remplacée par IPSAS 34 - 35 pour les périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} Janvier 2017.
IPSAS 7 - Participations dans des entreprises associées (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	IPSAS 7 est remplacée par IPSAS 36 pour les périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} Janvier 2017.
IPSAS 8 - Participations dans des coentreprises (révisé)	Décembre 2006	1 ^{er} Janvier 2008	IPSAS 8 est remplacée par IPSAS 37 pour les périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} Janvier 2017.
IPSAS 15 - Instruments financiers : informations à fournir et présentation	Décembre 2001	1 ^{er} Janvier 2003	IPSAS 15 est remplacée par IPSAS 28-30 pour les périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} Janvier 2013.
IPSAS 25 - Avantages du personnel	Février 2008	1 ^{er} Janvier 2011	IPSAS 25 est remplacée par IPSAS 39 pour les périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} Janvier 2018.

CETTE PAGE GAUCHE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

CETTE PAGE GAUCHE EST LAISSEE VOLONTAIREMENT BLANCHE

IPSAS®



**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-456-2