International Public Sector Accounting Standards Board®

Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public

Edition 2013
Volume I

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 », « Recommanded 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 © 2016 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 **permission@ifac.org**.

ISBN 978-1-60815-302-2

Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) publié en juin 2013 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 © 2013 l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du Manuel des normes comptables internationales du secteur public © 2016 de l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2013

Edition ISBN : 978-1-60815-151-6

Traducteur

Mr Philip STAINES

Membres du Comité de révision

Mrs Caroline BALLER

Mrs Marie-Pierre CALMEL

Mrs Marie-Pierre CORDIER

Mr Baudoin GRITON

Mrs Emmanuelle GUYOMARD

Mr Benoît LEBRUN

Mrs Stéphanie LEDOUX

Mrs Emmanuelle LEVARD-GUILBAULT

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

CNOCP
Conseil de normalisation des comptes publics

CNCC
COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

MANUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

EDITION 2013

SOMMAIRE

Pages

Organisation du Manuel des normes comptables internationales du secteur public

Le contenu du Manuel est organisé comme suit :

Introduction à l'International Public Sector Accounting Standards Board 5

Le rôle de l'International Federation of Accountants (IFAC) 6

Périmètre du Manuel 7

Changements de substance par rapport au Manuel de 2012 8

Cadre de Référence 9

Table des matières - Volume I 15

Préface aux Normes comptables internationales du secteur public 16

Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public 23

Normes comptables internationales du secteur public—IPSASs 1–25 75

Table des matières - Volume II 867

Normes comptables internationales du secteur public —IPSASs 26–32 868

Introduction à la Norme comptable internationale du secteur public selon la méthode de la comptabilité de caisse 1454

Norme IPSAS selon la comptabilité de caisse—Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse 1455

Glossaire des normes IPSASs 1–32 1575

Normes IPSAS en cours de publication au 15 janvier 2013 1609

Document de synthèse d'autres publications 1618

Droit de reproduction et Traduction

L'IFAC publie les Manuels de l'IPSASB, normes et autres publications et en détient les droits de reproduction.

L'IFAC reconnaît qu'il est important que les préparateurs et utilisateurs des états financiers, les commissaires aux comptes, les régulateurs, les juristes, les universitaires, les étudiants ou tout autre groupe des pays non Anglophones puissent avoir accès à ces normes dans leur langue maternelle. L'IFAC encourage et facilite la reproduction, ou la traduction et la reproduction de ses publications.

La politique de l'IFAC en matière de traduction et de reproduction est présentée dans les documents ***Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants*** et ***Policy for Reproducing, or Translating and Reproducing, Publications of the International Federation of Accountants***. Les entités qui souhaitent reproduire, ou traduire et reproduire ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public doivent s'adresser à **permissions@ifac.org** pour en connaître les termes et conditions.

INTRODUCTION A L' INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) développe des normes comptables destinées aux entités du secteur public dénommées International Public Sector Accounting Standards (IPSASs). L'IPSASB considère qu'il existe un bénéfice important à produire des informations financières homogènes et comparables d'une jurisdiction à l'autre, et que les normes IPSAS joueront un rôle significatif pour atteindre cet objectif. L'IPSASB encourage fermement les gouvernements et les normalisateurs comptables nationaux à participer à l'élaboration de ces normes en participant aux appels à commentaires relatifs aux exposés sondages et documents de consultation.

L'IPSASB publie des normes IPSAS qui traitent de l'information financière selon le principe de la comptabilité de caisse et selon le principe de la comptabilité d'engagement[1]. Les normes IPSAS selon le principe de la comptabilité d'engagement s'appuient sur les normes IFRS, publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), dans les cas où les dispositions de ces normes sont applicables au secteur public. Les normes IPSAS traitent également de sujets d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traités par les IFRS.

L'adoption des normes IPSAS par les gouvernements devrait améliorer la qualité et la commparabilité des informations financières des entités du secteur public au niveau international. L'IPSASB reconnaît le droit des gouvernements comme des normalisateurs nationaux à définir des normes et recommandations comptables destinées à l'information financière dans leur juridiction. L'IPSASB encourage néanmoins à adopter les IPSAS et harmoniser les dispositions nationales avec les normes IPSAS. Les états financiers ne sont qualifiés de conformes aux IPSAS, que s'ils sont conformes à chacune des normes IPSAS applicables.

[1] Ndt : également appelée « comptabilité en droits constatés »

LE ROLE DE L'INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

L'International Federation of Accountants (IFAC) sert l'intérêt public en contribuant au développement d'organisations solides et pérennes, de marchés et d'économies. Il défend la transparence, la reddition des comptes, et la comparabilité de l'information financière; il participe au développement de la profession comptable ; et met en avant l'importance et la valeur des professionnels comptables au sein des structures financières dans leur ensemble. Fondée en 1977, l'IFAC est actuellement composée de 172 membres et associés dans 129 pays ou juridictions, représentant approximativement 2.5 millions de professionnels comptables, dans l'enseignement, la fonction publique, l'industrie, et le commerce.

Dans le cadre de sa mission d'intérêt public, l'IFAC contribue au développement, à l'adoption, et à la mise en oeuvre de normes comptables internationales publiques de haute qualité, en premier lieu à travers le soutien qu'il apporte à l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). L'IFAC fournit au normalisateur comptable indépendant des moyens en personnel, en matériel, communication et financement, et procure également de l'aide dans le processus de sélection et de nomination des membres du Board.

L'IPSASB définit son propre calendrier et valide ses publications en accord avec ses procédures et sans intervention de l'IFAC. L'IFAC n'a pas la capacité d'intervenir pour modifier le calendrier ou les publications. L'IFAC publie les Manuels, les Normes et autres publications et en détient le droit de reproduction.

L'indépendance de l'IPSASB est assurée de plusieurs manières :

- Par une totale transparence, en termes de procedure d'élaboration des normes, comme en termes d'accès public aux documents associés au calendrier, aux réunions ainsi qu'aux bases des conclusions de chaque norme ;
- L'implication d'observateurs dans le process d'élaboration des normes ; et
- Les dispositions selon lesquelles les membres de l'IPSASB, et les organisations qui les emploient/les ont nommés, s'engagent à assurer au Board indépendance, intégrité, et mission d'intérêt public.

La Banque Mondiale et le Fond Monétaire International World Bank préparent actuellement un document de consultation relatif à la gouvernance, la supervision et le financement de l'IPSASB; l'IFAC sera associé à ces consultations.

Plus d'informations sont disponibles sur le site de l'IFAC à **www.ifac.org**.

PERIMETRE DE CE MANUEL
EDITION 2013

Ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public rassemble des informations pour une continuité de référence sur l'International Federation of Accountants (IFAC) et les positions officielles actuelles de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) et autres publications de l'IPSASB à la date du 15 janvier 2013.

CHANGEMENTS DE SUBSTANCE PAR RAPPORT AU MANUEL DE 2012

Positions officielles publiées par l'International Public Sector Accounting Standards Board

Ce Manuel des normes comptables internationales du secteur public contient l'ensemble des positions officielles publiées par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) sur les normes d'information financière du secteur public.

References

Le présent Manuel contient des références aux "International Accounting Standards" (IASs) et "International Financial Reporting Standards" (IFRSs) publiés par l'International Accounting Standards Board (IASB). Le texte approuvé des Normes IAS et IFRS est celui 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**

Chapitres 1–4 du Cadre Conceptuel

Les chapitres 1–4 du Cadre Conceptuel ("*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities")* ont été approuvés en décembre 2012 et publiés en janvier 2013.

Autres éléments modifiés

La liste des Normes IPSAS publiées au 15 janvier 2013 a été revue pour y inclure un tableau A correspondant à la liste des normes qui sont applicables aux états financiers couvrant les périodes ouvertes à partir du 1er janvier 2013 ainsi qu'un tableau B correspondant à la liste des normes qui sont applicables aux états financiers couvrant les périodes ouvertes à partir du 1er janvier 2014.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

CADRE DE REFERENCE

Historique du Cadre de Référence

Le *Cadre de Référence* a été publié en Novembre 2004.

En Novembre 2011 l'IFAC a publié un *Cadre de Référence révisé*. Cette révision du *Cadre de Référence* est applicable au 1er janvier 2012.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

CADRE DE REFERENCE

APPLICABLE AU 1ER JANVIER 2012

1.0 INTENTION

1.1 La mission de l'International Federation of Accountants (IFAC) telle qu'elle est définie dans sa constitution, consiste à « servir l'intérêt public, en contribuant à l'adoption et la mise en œuvre de normes professionnelles et de recommandations de haute qualité; à contribuer au développement d'organisations professionnelles comptables et de firmes d'audit et d'expertise comptables solides, et de normes professionnelles comptables de haute qualité ; à promouvoir dans le monde entier les professionnels comptables ; et à s'exprimer sur des problématiques d'intérêt public dans lesquelles l'expertise de la profession est particulièrement pertinente." Pour mener à bien cette mission l'IFAC a constitué l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) en tant qu'entité de normalisation indépendante sous les auspices de l'IFAC.

1.2 L'IPSASB développe et publie dans l'intérêt public et sous sa propre autorité des normes comptables de haute qualité ainsi que d'autres publications destinées à être utilisées par les entités du secteur public à travers le monde, dans le cadre de la préparation de leurs rapports financiers à usage général. À cet égard :

- l'expression « secteur public » se rapporte à des gouvernements nationaux, régionaux (par exemple, d'état, provinciaux, territoriaux), gouvernements locaux (par exemple, ville, commune) et aux entités publiques associées (par exemple, agences, conseils, commissions et entreprises) ; et
- les états financiers à usage général se rapportent aux états financiers publiés à l'intention d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des informations financières répondant à leurs besoins d'informations spécifiques.

1.3 Le Conseil de l'IFAC a désigné l'IPSASB comme l'organisme en charge du développement de telles normes, sous sa propre autorité et dans le cadre du mandat qui lui est confié, pour servir au mieux l'intérêt public dans la réalisation de cet aspect de sa mission.

2.0 OBJECTIF

2.1 L'objectif de l'IPSASB est de servir l'intérêt public en développant des normes de comptabilité de haute qualité ainsi que d'autres publications destinées à être utilisées par les entités du secteur public à travers le monde, dans le cadre de la préparation de leurs rapports financiers à usage général.

2.2 L'objectif est d'accroître la qualité et la transparence du reporting financier dans le secteur public, en procurant à l'encadrement financier une meilleure information pour les prises de décision. Dans la poursuite de cet objectif, l'IPSASB favorise la convergence des normes comptables nationales et internationales du secteur public et la convergence des bases comptables et statistiques du reporting financier, lorsque cela s'avère approprié ; l'IPSASB promeut également l'acceptation de ses normes et de ses autres publications.

3.0 POSITIONS OFFICIELLES

3.1 Pour atteindre les objectifs précités, l'IPSASB élabore et publie les éléments suivants :

- Des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSASs), en tant que normes à appliquer par les professionnels dans le cadre de la préparation des rapports financiers à usage général des entités du secteur public.
- Des Recommandations (Recommended Practice Guidelines: RPGs) représentant les bonnes pratiques que les entités du secteur public sont encouragées à suivre.
- Des études orientées vers des conseils sur les problématiques de reporting financier dans le secteur public. Ces études sont basées sur l'examen des meilleures pratiques et de la méthode la plus efficace pour traiter les questions abordées.
- Des publications périodiques et des Rapports de recherches destinés à fournir les informations qui contribuent à accroître les connaissances au sujet du reporting financier et des développements du secteur public. Elles visent à fournir de nouvelles informations ou de nouveaux éclairages et résultent, généralement, d'activités de recherches telles que : des recherches documentaires, des questionnaires d'enquêtes, des interviews, des expériences, des études de cas et de l'analyse.

3.2 Le texte officiel des normes IPSAS et des autres publications est celui publié par l'IPSASB en langue anglaise.

4.0 MEMBRES DE l'IPSASB

4.1 Les membres de l'IPSASB, y compris le président et le vice-président, sont désignés par le Board de l'IFAC, sur proposition du comité des nominations de l'IFAC. La nomination en tant que vice-président n'implique pas que la personne concernée devienne le président désigné.

4.2 L'IPSASB se compose de 18 membres, dont 15 sont désignés par des organismes membres de l'IFAC et trois sont des membres publics. Les membres publics doivent refléter, et sont considérés comme reflétant l'intérêt public le plus large. Ces trois membres publics peuvent être issus d'organisations membres de l'IFAC.

4.3 La procédure de sélection consiste à identifier la personne la plus adaptée à la mission, le critère principal étant les qualités et compétences du candidat au regard de la fonction à laquelle il postule. Cependant, le processus de sélection recherche également un équilibre entre les qualités personnelles et professionnelles et les caractéristiques de représentativité, y compris en matière d'égalité homme-femme. En conséquence, dans les recommandations de nomination d'autres facteurs sont pris en considération, comme l'origine géographique, le secteur d'exercice de la profession comptable, la connaissance des dispositions institutionnelles englobant son collège électoral, la taille de l'organisation et le niveau de développement économique.

4.4 Chaque membre de l'IPSASB peut être accompagné à la table des réunions par un conseiller technique. Le conseiller technique a le droit de participer aux discussions avec l'accord du membre de l'IPSASB qu'il conseille et peut participer aux projets. Les conseillers techniques doivent posséder les compétences techniques requises pour

participer pleinement aux débats de l'IPSASB, assister régulièrement aux réunions de l'IPSASB, et maintenir ainsi un bon niveau d'information sur les sujets courants.

4.5 L'IPSASB peut nommer, comme observateurs, des représentants d'organismes compétents qui ont un intérêt marqué pour le reporting financier dans le secteur public, qui contribuent au travail en cours de l'IPSASB et ont un intérêt à approuver et à soutenir les IPSAS. Ces observateurs peuvent participer aux réunions, ils ont le droit de participer aux débats et aux projets. Ils doivent posséder les compétences techniques requises pour participer pleinement aux débats de l'IPSASB, assister régulièrement aux réunions de l'IPSASB, et maintenir ainsi un bon niveau d'information sur les sujets courants. L'IPSASB réexamine la composition et le rôle des observateurs sur une base annuelle.

4.6 Les membres de l'IPSASB signent annuellement une attestation qui stipule qu'ils agissent dans l'intérêt public et avec intégrité lorsqu'ils s'acquittent de leur rôle au sein de l'IFAC. Il est demandé aux organisations qui nomment les membres de l'IPSASB et à l'organisation qui emploie le président de l'IPSASB (si applicable) de signer une déclaration d'indépendance de même nature.

5.0 LE PRESIDENT DE L'IPSASB

5.1 Le Président est sélectionné par le Comité des nominations et proposé au conseil de l'IFAC pour approbation.

6.0 DUREE DES MANDATS

6.1 Les membres de l'IPSASB sont nommés pour un mandat de trois ans, un tiers des membres étant renouvelé chaque année. La présence consécutive au Conseil de la même personne sera limitée à deux mandats, pour une durée maximale de six ans.

6.2 Le Président peut exercer trois mandats consécutifs (en tant que Président, ou en tant que membre pour un ou deux mandats précédant sa nomination en tant que Président), pour une durée cumulée maximale de neuf ans. Dans des circonstances exceptionnelles, que le Comité des nominations devra spécifier, le Président pourra exercer un mandant supplémentaire, portant cette durée maximale à douze années.

7.0 FONCTIONNEMENT DES REUNIONS

7.1 Toute réunion de l'IPSASB est soumise à un quorum supérieur ou égal à douze membres désignés, présents soit en personne, soit par le biais d'un lien de télécommunication simultanée.

7.2 Les réunions de l'IPSASB sont présidées par le Président ou, en son absence, par le Vice-président. En cas d'absence simultanée du Président et du Vice-président, les membres présents désignent en leur sein l'un d'entre eux pour assurer la présidence pour la durée de la réunion, ou la durée de l'absence du Président et du Vice – président.

7.3 Chaque membre de l'IPSASB dispose d'une voix qui ne peut être exercée que par lui-même. Pour approuver ou retirer des appels à commentaires, des exposés-sondages, des normes ou des recommandations, un vote favorable de douze membres présents en personne ou par télécommunication est requis.

7.4 Les réunions de l'IPSASB consacrées à l'examen de l'avancement, de l'approbation ou du retrait de normes ou d'autres documents techniques sont accessibles au public. Les sujets de nature administrative et ceux qui présentent des besoins de confidentialité peuvent être traités dans le cadre de cessions non publiques. Aucune décision concernant le contenu des normes ou autre positions officielles ne peut être prise en réunion non publique. Les documents de travail relatifs à l'ordre du jour des réunions publiques, et notamment les procès-verbaux des réunions de l'IPSASB sont publiés sur le site Web de l'IPSASB. Les réunions et les documents de travail sont en langue anglaise, langue de travail officielle de l'IFAC.

8.0 PROCEDURE DE TRAVAIL

8.1 L'IPSASB fait preuve de transparence dans ses travaux et développe les normes IPSAS selon une procédure standardisée.

8.2 L'IPSASB publie des exposés sondages de toutes les normes proposées et de toutes les recommandations aux fins de commentaires par le public. Dans certains cas, l'IPSASB peut également publier un appel à commentaires avant le développement d'un exposé sondage. Cela donne aux personnes concernées par les positions officielles de l'IPSASB l'occasion de présenter leurs vues avant la finalisation et l'approbation des positions officielles. L'IPSASB prend en considération tous les commentaires reçus à la suite des appels à commentaires et des exposés sondages lors de la mise au point d'une norme IPSAS ou d'une recommandation.

8.3 L'IPSASB collabore avec les normalisateurs comptables nationaux dans la préparation et la publication des Normes et des recommandations autant que possible, en vue de partager des ressources, de réduire au minimum la duplication des efforts et d'atteindre le consensus et la convergence des normes dès la première phase de leur développement. Il favorise également l'approbation des normes IPSAS et des recommandations par les normalisateurs comptables nationaux et d'autres organismes faisant autorité, et encourage le débat avec les utilisateurs, y compris les représentants élus et désignés ; les Trésors, les ministères des Finances et d'autres organes semblables faisant autorité ; et des praticiens dans le monde entier pour identifier les besoins des utilisateurs pour de nouvelles normes et guides d'application.

8.4 Pour l'élaboration de ses normes, l'IPSASB sollicite les avis de son groupe consultatif, puis prend en considération et exploite les positions officielles publiées par :

(a) l'International Accounting Standards Board (IASB) dans la mesure où elles sont applicables au secteur public ;

(b) les normalisateurs comptables nationaux, les autorités de régulation et autres organes nationaux faisant autorité ;

(c) les organismes de la profession comptable ; et

(d) les autres organisations qui s'intéressent à l'information financière dans le secteur public.

8.5 L'IPSASB s'assurera que ses positions officielles sont conformes à celles de l'IASB dans la mesure où ces déclarations sont applicables et appropriées pour le secteur public.

9.0 LE GROUPE CONSULTATIF

9.1 La mission du Groupe consultatif de l'IPSASB est de fournir un forum dans lequel l'IPSASB peut se concerter avec des représentants de différents groupes constitutifs pour obtenir des contributions et des réactions au sujet de son programme de travail, les priorités en matière de projets, les principales questions techniques, les processus requis et les activités en général.

10.0 AUTRES

10.1 L'IPSASB produit un rapport annuel où sont présentés son programme de travail, ses activités et les progrès effectués dans la réalisation des objectifs au cours de l'année. Ces informations sont normalement inclues dans le rapport annuel de l'IFAC.

10.2 L'IFAC réexamine le cadre de référence de l'IPSASB au moins une fois tous les trois ans.

TABLE DES MATIERES
VOLUME I

	Pages
Préface des IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)	16
Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public	23
IPSAS 1—Présentation des états financiers	75
IPSAS 2—Tableaux des flux de trésorerie	132
IPSAS 3—Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	156
IPSAS 4—Effets des variations des cours des monnaies étrangères	184
IPSAS 5—Coûts d'emprunt	206
IPSAS 6—États financiers consolidés et individuels	218
IPSAS 7—Participations dans des entreprises associées	250
IPSAS 8—Participations dans des coentreprises	268
IPSAS 9—Produits des opérations avec contrepartie directe	290
IPSAS 10—Information financière dans les économies hyperinflationnistes	314
IPSAS 11—Contrats de construction	328
IPSAS 12—Stocks	356
IPSAS 13—Contrats de location	373
IPSAS 14—Événements postérieurs à la date de clôture	407
IPSAS 15—Instruments financiers : informations à fournir et présentation	423
IPSAS 16—Immeubles de placement	482
IPSAS 17—Immobilisations corporelles	513
IPSAS 18—Information sectorielle	549
IPSAS 19—Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	579
IPSAS 20—Information relative aux parties liées	620
IPSAS 21—Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie	644
IPSAS 22—Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques	684
IPSAS 23—Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)	709
IPSAS 24—Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers	766
IPSAS 25—Avantages du personnel	792

PREFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

Historique de la Préface

La *Préface* a été publiée en 2000.

En Novembre 2004 l'IPSASB a publié une *Préface* révisée

En Décembre 2006 l'IPSASB a amendé la *Préface*.

En Mars 2012 l'IPSASB a publié une *Préface* révisée.

PREFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	1–4
Objectif de l'IPSASB	5–7
Champ d'application et autorité des Normes comptables internationales du secteur public	8–23
Champ d'application des Normes	8–12
Normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la méthode de la comptabilité d'exercice	13-15
Passer de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice	16–19
Autorité des normes comptables internationales du secteur public	20–23
Langue	24

PRÉFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

Introduction

1. Cette *Préface* aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) expose les objectifs de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) et explique le champ d'application et l'autorité des normes comptables internationales du secteur public. La *Préface* doit être utilisée en tant que référence pour l'interprétation des appels à commentaires, des documents de discussion, des exposés sondages, des recommandations et des normes développées et publiées par l'IPSASB.

2. La mission de l'International Federation of Accountants (IFAC) telle qu'exprimée dans ses statuts, consiste à « servir l'intérêt public en contribuant au développement, à l'adoption et à la mise en œuvre de normes internationales et de guides pratiques de haute qualité ; de contribuer au développement d'organisations professionnelles comptables et de firmes d'audit et d'expertise comptable fortes, et à des pratiques des professionnels comptables de haute qualité ; à promouvoir la valeur des professionnels comptables à travers le monde ; en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public dans lesquelles l'expertise de la profession comptable est particulièrement pertinente. » C'est dans l'exécution de cette mission que l'IFAC a organisé l'IPSASB comme une entité de normalisation indépendante, fonctionnant sous les auspices de l'IFAC.

3. L'IPSASB sert l'intérêt public en élaborant et en publiant, sous sa propre autorité des normes comptables et d'autres publications destinées à s'appliquer aux entités du secteur public, à l'exception des entreprises publiques (Government Business Enterprise GBE).

4. Les informations sur les membres de l'IPSASB, la durée des mandats, le fonctionnement des réunions et les procédures de travail sont fixées par le *Cadre de référence*, approuvé par l'IFAC.

Objectifs de l'IPSASB

5. Les objectifs de l'IPSASB consistent à servir l'intérêt public en élaborant des Normes comptables et d'autres publications destinées à s'appliquer aux entités du secteur public à travers le monde, utilisées pour la préparation des états financiers à usage général.

6. Cela a pour objet d'accroître la qualité et la transparence du reporting financier du secteur public et des prises de décision. En poursuivant cet objectif, l'IPSAS soutient la convergence des normes comptables internationales et nationales, et, lorsque cela est approprié, celle des bases statistiques et comptables pour le reporting financier ; l'IPSASB favorise également l'acceptation de ses normes et de ses autres publications.

7. Pour atteindre ses objectifs, l'IPSASB élabore et diffuse les publications suivantes :

- des Normes comptables à appliquer pour la préparation des états financiers à usage général entités du secteur public, à l'exception des entreprises publiques (Government Business Enterprise GBE).
- des Recommandations (Recommended Practice Guidelines: RPGs) représentant les bonnes pratiques que les entités du secteur public sont encouragées à suivre.
- des études orientées vers des conseils sur les problématiques de reporting financier dans le secteur public. Ces études sont basées sur l'examen des meilleures pratiques et de la méthode la plus efficace pour traiter les questions abordées.
- des publications périodiques et des Rapports de recherches destinés à fournir les informations qui contribuent à accroître les connaissances au sujet du reporting financier et des développements du secteur public. Elles visent à fournir de nouvelles informations ou de nouveaux éclairages et résultent, généralement, d'activités de recherches telles que : des recherches documentaires, des questionnaires d'enquêtes, des interviews, des expériences, des études de cas et de l'analyse.

Champ d'application et autorité des Normes comptables internationales du secteur public

Champ d'application des normes

8. L'IPSASB élabore des IPSAS qui s'appliquent à la méthode de la comptabilité d'exercice et des IPSAS qui s'appliquent à la méthode de la comptabilité de caisse.

9. Les IPSAS énoncent des directives relatives à des transactions ou d'autres évènements des états financiers à usage général. Les états financiers à usage général se rapportent aux états financiers publiés à l'intention d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des informations financières répondant à leurs besoins d'informations spécifiques.

10. Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques (Government Business Enterprise GBE). Les entités du secteur public comprennent des gouvernements nationaux, régionaux (par exemple, d'état, provinciaux, territoriaux), gouvernements locaux (par exemple, ville, commune) et aux entités publiques associées (par exemple, agences, conseils, commissions et entreprises), sauf mention contraire. Les IPSAS ne s'appliquent pas aux entreprises publiques. Les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les IPSAS contiennent une définition des entreprises publiques.

11. Toute limitation du champ d'application d'IPSAS spécifiques est clairement exposée dans ces normes. Les IPSAS ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

12. L'IPSASB a décidé que tous les paragraphes des IPSASs auront une autorité égale, et que l'autorité d'une disposition particulière sera déterminée par le langage employé. En

conséquence, les IPSAS approuvées par l'IPSASB après le 1er janvier 2006 incluent les paragraphes en caractères « gras » et normaux, qui ont la même autorité. Les paragraphes en caractères gras présentent les principes fondamentaux. Une Norme individuelle doit être lue dans le contexte de l'objectif énoncé et des Bases de conclusions (le cas échéant) dans cette Norme et dans la présente *Préface.*

Normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la méthode de la comptabilité d'exercice

13. L'IPSASB élabore des IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice qui :

- convergent avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB en les adaptant au contexte du secteur public là où cela s'avère approprié. Dans ce processus, l'IPSASB tente, lorsque c'est possible, de maintenir le traitement comptable et le texte original des IFRS sauf s'il y a une problématique importante du secteur public qui justifie une dérogation ; et
- traite des problématiques d'information financière du secteur public qui soit ne peuvent pas être traitées par une adaptation dans les IFRS existantes, ou pour lesquelles l'IASB n'a pas élaboré d'IFRS.

14. Comme de nombreuses IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice sont basées sur les IFRS, le *Cadre Conceptuel de l'information financière* de l'IASB constitue une référence pertinente pour les utilisateurs des IPSAS. L'IPSAS a engagé un projet d'élaboration d'un cadre conceptuel du secteur public, qui lorsqu'il sera achevé, fournira une référence pertinente pour les utilisateurs des IPSAS et des autres publications de l'IPSASB.

15. L'IPSASB a également publié une norme détaillée relative à la méthode de la comptabilité de trésorerie qui comprend des chapitres relatifs aux informations à fournir obligatoires et facultatives.

Passer de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice

16. L'IPSAS relative à la méthode de la comptabilité de caisse encourage une entité à publier volontairement des informations selon la méthode de la comptabilité d'exercice, même si ses états financiers de base sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Une entité qui passe de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice peut souhaiter inclure des informations particulières basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice pendant ce processus. La situation (informations auditées ou non, par exemple) et l'emplacement des informations supplémentaires (par exemple dans les notes aux états financiers ou dans un chapitre supplémentaire séparé du rapport financier) dépendront des caractéristiques de l'information (par exemple, leur fiabilité et leur exhaustivité) ainsi que de la réglementation régissant l'information financière au sein de la juridiction.

L'IPSASB tente également de faciliter la conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice par le biais de dispositions transitoires dans certaines normes. Lorsque des dispositions transitoires existent, elles peuvent accorder à une

entité un délai supplémentaire pour se conformer à l'ensemble des dispositions d'une norme IPSAS spécifique basée sur la méthode de la comptabilité d'exercice, ou prévoir une dérogation relative à certaines dispositions lors de l'application initiale d'une IPSAS. Une entité peut à tout moment décider d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux IPSAS.

17. Après avoir décidé d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux IPSAS, les dispositions transitoires régiront le délai disponible pour effectuer cette transition. À l'expiration des dispositions transitoires, l'entité présente l'ensemble de son information financière conformément aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

18. Le paragraphe 28 d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers* comprend les dispositions suivantes :

Une entité dont les états financiers se conforment aux IPSAS doit indiquer cette conformité en annexe de manière explicite et sans réserve. Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux IPSAS s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions des IPSAS.

19. IPSAS 1 impose également d'indiquer dans quelle mesure l'entité a appliqué des dispositions transitoires.

Autorité des Normes comptables internationales du secteur public

20. Au sein de chaque juridiction, une réglementation peut régir la publication par des entités du secteur public de rapports financiers à usage général. Cette réglementation peut prendre la forme de dispositions réglementaires, de directives et d'instructions en matière d'information financière, et/ou de normes comptables promulguées par des gouvernements, des organismes de réglementation et/ou des organismes de la profession comptable de la juridiction concernée.

21. L'IPSASB estime que le fait d'adopter les IPSAS et d'indiquer simultanément la conformité à ces normes entraînera une amélioration significative de la qualité des états financiers à usage général publiés par les entités du secteur public. Il devrait en résulter, un renforcement de la gestion publique conduisant à des évaluations mieux informées des décisions d'affectation de ressources par les États, ce qui accroîtra la transparence et la responsabilité.

22. L'IPSASB encourage fortement l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. 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 leurs juridictions. Certains États nationaux et certains normalisateurs comptables nationaux ont déjà développé des normes comptables qui s'appliquent aux États et aux entités du secteur public au sein de leur juridiction. Les IPSAS peuvent aider les normalisateurs à élaborer de nouvelles normes ou à réviser les normes existantes afin de contribuer à une comparabilité accrue. Les IPSAS devraient s'avérer extrêmement utiles pour les juridictions qui n'ont pas encore élaboré de normes comptables pour les États et les entités du secteur public.

23. À eux seuls, ni l'IPSASB ni la profession comptable n'ont le pouvoir d'imposer l'application des IPSAS. Le succès des efforts de l'IPSASB dépend de la reconnaissance et du soutien de ses travaux par de nombreux groupes intéressés agissant dans les limites de leur propre juridiction.

Langue

24. Le texte officiel des IPSAS et des autres publications est celui qui est approuvé par l’IPSASB en langue anglaise. Les organismes membres de l’IFAC sont autorisés à préparer, après avoir obtenu l’approbation de l’IFAC, des traductions de ces positions officielles à leurs propres frais, pour publication dans la langue de leurs propres jurisdiction selon ce qui est approprié.

CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIERE A USAGE GENERAL DES ENTITES DU SECTEUR PUBLIC

Historique du Cadre Conceptuel

Les chapitres 1 à 4 du *Cadre Conceptuel* ont été publiés en janvier 2013.

CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIERE A USAGE GENERAL DES ENTITES DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

	Pages
Introduction.....	25–26
Chapitre 1 : Rôle et autorité du Cadre Conceptuel	27–30
Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général…..	31–48
Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives.....	49–67
Chapitre 4 : Entité présentant l'information financière…….....	68–74

Introduction

Le *Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (Le Cadre Conceptuel) établit et explicite les concepts à mettre en œuvre pour l'élaboration des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et du guide des pratiques recommandées (RPG) applicables à la préparation et à la présentation des rapports financiers à usage général (GPFR) des entités du secteur public.

Les normes IPSAS ont vocation à être appliquées dans des pays aux législations différentes, dotés de régimes politiques variés et qui adoptent une organisation institutionnelle et administrative diversifiée pour la fourniture de services aux administrés. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) reconnaît la diversité des formes d'administration, des traditions socio-culturelles et des dispositifs de prestations de service dans de nombreuses législations où les normes IPSAS sont susceptibles d'être adoptées. L'IPSASB s'est efforcé de répondre à cette diversité en la prenant en compte dans l'élaboration du Cadre Conceptuel.

La comptabilité d'engagement

Le Cadre Conceptuel traite des concepts applicables à l'information financière à usage général (l'information financière) établie sur la base de la comptabilité d'engagement.

Selon la comptabilité d'engagement, les transactions et les autres événements sont comptabilisés dans les états financiers 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 transactions et les évènements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent.

Les états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d'engagement informent les utilisateurs de ces états financiers des transactions passées impliquant des sorties et des entrées de trésorerie au cours de la période comptable, des obligations de verser de la trésorerie ou d'autres ressources de l'entité à l'avenir, des ressources de l'entité à la clôture et des variations de ces obligations et de ces ressources au cours de la période comptable. Par conséquent, ils fournissent des informations sur les transactions passées et les autres évènements qui sont plus utiles aux utilisateurs pour l'appréciation de la reddition des comptes et la prise de décision qu'une information basée sur la comptabilité de caisse ou d'autres bases comptables ou d'information financière.

Le Cadre Conceptuel : Chapitres 1 à 4

Le Cadre Conceptuel est actuellement en cours d'élaboration à l'IPSASB. Bien que le Cadre Conceptuel soit constitué d'éléments étroitement liés entre eux, le projet est conduit par étapes. L'étape 1 est désormais achevée. Elle comprend les Chapitres 1 à 4 du Cadre Conceptuel. Ces Chapitres couvrent les aspects suivants :

- Chapitre 1 : Rôle et autorité du Cadre Conceptuel
- Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général
- Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives
- Chapitre 4 : Entité présentant l'information financière

Les autres étapes du Cadre Conceptuel en cours d'élaboration comprennent :

- Etape 2 - Définition et comptabilisation des éléments présentés dans les états financiers
- Etape 3 - L'évaluation des éléments comptabilisés dans les états financiers
- Etape 4 - La présentation de l'information dans les rapports financiers à usage général

CHAPITRE 1 : ROLE ET AUTORITE DU CADRE CONCEPTUEL

SOMMAIRE

	Pages
Rôle du Cadre Conceptuel	28
Autorité du Cadre Conceptuel.....	28
Rapports financiers à usage général	28-29
Champ d'application du Cadre Conceptuel	29
Base des conclusions	30

Chapitre 1 : Rôle et autorité du Cadre Conceptuel

Rôle du Cadre Conceptuel

1.1 Le Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général pour les entités du secteur public (le Cadre Conceptuel) établit les concepts qui sous-tendent l'information financière des entités du secteur public qui adoptent la comptabilité d'engagement. L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) appliquera ces concepts lors de l'élaboration des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et du guide des pratiques recommandées (RPG) applicables à la préparation et à la présentation des rapports financiers à usage général (GPFR) des entités du secteur public.

Autorité du Cadre Conceptuel

1.2 Le Cadre Conceptuel ne comporte pas de disposition normative relative à l'information financière des entités du secteur public qui adoptent les normes IPSAS et ne prévaut pas sur les normes IPSAS ni sur les pratiques recommandées (RPG) existantes. Ce sont les normes IPSAS qui définissent les obligations en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation relatives aux transactions, autres évènements et activités représentés dans les rapports financiers à usage général (GPFR).

1.3 Le Cadre Conceptuel peut donner des indications sur des problématiques d'information financière qui ne sont pas traitées dans les IPSAS ou les RPG. Dans ces cas, les préparateurs et autres intervenants peuvent se référer aux définitions, critères de comptabilisation, principes d'évaluation et autres concepts identifiés dans le Cadre Conceptuel afin d'apprécier l'opportunité de leur mise en application.

Rapports financiers à usage général

1.4 Les rapports financiers à usage général sont une composante centrale de la transparence de l'information financière des États et autres entités du secteur public. Ils contribuent à cette transparence et la renforcent. Les GPFR sont des rapports financiers qui visent à satisfaire les besoins d'information des utilisateurs qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à leurs besoins spécifiques d'information.

1.5 Certains utilisateurs de l'information financière peuvent demander la préparation de rapports personnalisés pour répondre à leurs besoins d'information spécifiques. Alors que ces utilisateurs peuvent trouver utile l'information fournie par les GPFR ces rapports ne sont pas destinés à répondre à leurs besoins d'information spécifiques.

1.6 Les GPFR sont susceptibles de comprendre des rapports multiples, dont chacun répond plus directement aux divers objectifs de l'information financière et aux questions entrant dans son périmètre. Les GPFR englobent les états financiers et leurs notes annexes (appelés ci-après les états financiers, sauf indication contraire), ainsi que toute information complémentaire ou supplémentaire qui éclaire les états financiers.

1.7 Le champ de l'information financière délimite le périmètre des transactions, autres évènements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à

usage général. Le champ de l'information financière est déterminé par référence aux besoins d'information des utilisateurs premiers des GPFR et aux objectifs de l'information financière. Les facteurs déterminant le champ de l'information financière sont décrits dans le chapitre suivant du Cadre Conceptuel. (Voir Chapitre 2, *Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général*.)

Champ d'application du Cadre Conceptuel

1.8 Le Cadre Conceptuel s'applique à l'information financière des entités du secteur public soumises aux IPSAS. Il s'applique donc aux rapports financiers à usage général des administrations de niveau national, central/régional ou local. Il s'applique également à un large éventail d'entités du secteur public dont :

- les ministères, services de l'État, programmes, conseils, comités, organismes publics ;
- caisses de sécurité sociale du secteur public, fiducies (trusts) et autres entités légalement compétentes ; et
- les organisations internationales.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le Cadre Conceptuel mais n'en fait pas partie intégrante.

Rôle et Autorité du Cadre Conceptuel

BC1.1 Le Cadre Conceptuel identifie les concepts utilisés par l'IPSASB pour élaborer les IPSAS et RPG qui aident les préparateurs et autres intervenants à traiter les questions d'information financière. Les IPSAS énoncent les dispositions obligatoires. Les normes IPSAS et les pratiques recommandées sont élaborées au terme d'un processus qui permet aux parties intéressées de s'exprimer sur les dispositions normatives proposées, y compris sur leur compatibilité avec les pratiques en vigueur sous différentes législations.

BC1.2 Le Cadre Conceptuel sous-tend la rédaction des IPSAS. Par conséquent, il est pertinent pour toutes les entités qui appliquent les IPSAS. Les GPFR préparés au niveau de l'ensemble de l'administration selon le référentiel IPSAS peuvent consolider toutes les entités de l'administration que celles-ci aient ou non appliqué les IPSAS dans leurs propres GPFR.

Rapports financiers à usage spécifique

BC1.3 Les normalisateurs qualifient souvent de "rapports financiers à usage spécifique" les rapports produits pour répondre aux besoins d'utilisateurs qui sont habilités à exiger la préparation de rapports présentant l'information correspondant à leurs besoins particuliers. L'IPSASB est conscient que les dispositions des normes IPSAS ont pu être appliquées (et peuvent continuer à être appliquées) utilement dans l'élaboration de certains rapports financiers à usage spécifique.

Rapports financiers à usage général

BC1.4 Il est admis dans le Cadre Conceptuel que, pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs, les GPFR peuvent contenir une information complémentaire ou supplémentaire qui éclaire les états financiers. Par conséquent, le Cadre Conceptuel couvre un champ d'information financière plus large que celui des seuls états financiers. Le chapitre suivant du présent Cadre Conceptuel (Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs de l'information financière à usage général) identifie les objectifs de l'information financière ainsi que les utilisateurs premiers des GPFR. Il résume également de quelle manière les besoins probables d'information des utilisateurs premiers peuvent influencer la définition du champ de l'information financière.

CHAPITRE 2 : OBJECTIFS ET UTILISATEURS DE L'INFORMATION FINANCIERE A USAGE GENERAL

SOMMAIRE

	Pages
Objectifs de l'information financière	32
Utilisateurs des rapports financiers à usage général	32-33
Reddition de comptes et prise de décision	33-34
Besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers	34-36
Information fournie par les rapports financiers à usage général	36
Situation financière, performance financière et flux de trésorerie	36-37
Information budgétaire et conformité avec les textes législatifs et autres textes régulant la collecte et l'utilisation des ressources	37-38
Performance des services publics	38
Information prospective de nature financière et non financière	38-39
Information explicative.	39
Etats financiers et informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers	39
Autres sources d'information	39
Base des conclusions	41-48

Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs des rapports financiers à usage général

Objectifs de l'information financière

2.1 La finalité de l'information financière dans le secteur public est de fournir aux utilisateurs des GPFR des informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision (appelées ci-après « utiles à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décision »).

2.2 L'information financière n'est pas une fin en soi. Sa finalité est de fournir des informations utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général. Les objectifs de l'information financière sont donc définis en fonction des utilisateurs de ces rapports et de leurs besoins d'information.

Utilisateurs des rapports financiers à usage général

2.3 Les États et autres entités du secteur public prélèvent des ressources auprès des contribuables, donateurs, prêteurs et autres contributeurs financiers afin de fournir des services aux citoyens et aux autres bénéficiaires. Ces entités sont donc tenues de rendre compte de leur gestion et de l'utilisation des ressources à ceux qui les fournissent et à ceux qui attendent d'elles qu'elles utilisent ces ressources pour fournir les services nécessaires. Les contributeurs financiers et les bénéficiaires actuels ou potentiels des services ont également besoin d'information pour prendre leurs décisions.

2.4 Par conséquent, les GPFR des entités du secteur public sont destinés principalement à répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers qui ne sont pas habilités à exiger d'une entité du secteur public qu'elle fournisse les informations nécessaires à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décision. Le pouvoir législatif (ou son équivalent) et les membres du parlement (ou leurs équivalents) sont également parmi les utilisateurs premiers des rapports financiers à usage général dont ils font un usage approfondi et continu en tant que représentants des intérêts des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers.

Par conséquent, au sens du Cadre Conceptuel, les utilisateurs premiers des rapports financiers à usage général sont les bénéficiaires de services et leurs représentants et les contributeurs financiers et leurs représentants (appelés ci-après bénéficiaires de services et contributeurs financiers et leurs représentants, sauf indication contraire).

2.5 Les citoyens bénéficient des services de l'État et des autres entités du secteur public auxquels ils apportent des ressources. Par conséquent, les citoyens font partie des utilisateurs premiers des GPFR. Certains bénéficiaires de services et certains contributeurs financiers qui ont besoin des informations présentées dans les GPFR pour l'appréciation de la reddition de comptes ou la prise de décision ne sont pas nécessairement des citoyens ―par exemple, des résidents qui sont contribuables et/ou bénéficiaires de services mais qui ne sont pas des citoyens ; les organismes donateurs multilatéraux ou bilatéraux et de nombreux prêteurs et sociétés apporteuses de ressources qui traitent avec une administration ; et ceux qui financent et/ou

bénéficient des services fournis par les organismes internationaux gouvernementaux. Le plus souvent, les États qui apportent des ressources aux organismes internationaux gouvernementaux sont obligés de s'appuyer sur les informations figurant dans les GPFR de ces organismes pour apprécier la reddition de comptes ou pour prendre une décision.

2.6 Les GPFR préparés pour répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers pour la reddition de comptes et la prise de décision peuvent également être utiles à d'autres parties et à d'autres usages. Par exemple, les statisticiens de l'État, les analystes, les médias, les conseillers financiers ainsi que les groupes d'intérêt public et groupes de pression et d'autres parties peuvent trouver l'information fournie par les GPFR utile et adaptée à leurs propres besoins. Les organismes qui sont habilités à demander la préparation de rapports financiers sur mesure répondant à leurs besoins spécifiques peuvent également exploiter l'information figurant dans les GPFR pour leurs propres besoins—par exemple, les instances de régulation, de supervision, et de contrôle, commissions du corps législatif ou autre instance administrative, organismes centraux et contrôleurs budgétaires, les dirigeants des entités, agences de notation et, dans certains cas, les établissements de crédit et les fournisseurs d'aide au développement et autres formes d'aide. Alors que ces autres parties peuvent trouver utile l'information fournie par les GPFR, elles n'en sont pas les utilisateurs premiers. Par conséquent, les GPFR ne sont pas conçus spécifiquement pour répondre à leurs besoins d'information particuliers.

Reddition de comptes et prise de décision

2.7 La fonction principale des États et des autres entités du secteur public est d'assurer les services qui améliorent ou entretiennent le bien-être des citoyens et des autres résidents éligibles. Ces services comprennent, par exemple, les programmes sociaux et le maintien de l'ordre, l'enseignement public, la sécurité nationale et la défense. Le plus souvent, ces services sont assurés dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe[2] et dans un environnement non concurrentiel.

2.8 Les États et les autres entités du secteur public doivent rendre des comptes aux contributeurs financiers, et à ceux qui comptent sur la bonne utilisation de ces ressources par ces entités pour assurer les services publics pendant la période comptable et à plus long terme. Pour s'acquitter de son obligation de reddition de comptes, un État ou une entité du secteur public doit fournir une information sur la gestion des ressources qui lui sont confiées pour assurer les services aux administrés et aux autres ainsi que sur le respect des textes législatifs ou autres textes régulant la prestation de services et les autres opérations.

Compte tenu du mode de financement des prestations de service des entités du secteur public (principalement par l'impôt ou par d'autres opérations sans contrepartie directe) et de la dépendance des bénéficiaires de la poursuite des prestations sur le long terme, une entité sera tenue, afin de s'acquitter de son

[2] 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 approximativement égale. Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

obligation de reddition de comptes, de fournir des informations sur des questions comme la réalisation des objectifs de prestations de services au cours de la période comptable et sa capacité à assurer les prestations pour les périodes à venir.

2.9 Les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers auront besoin d'information pour appuyer leurs décisions. Par exemple :

- Les prêteurs, créanciers, donateurs et autres parties qui fournissent des ressources de façon volontaire, y compris par la voie d'opérations avec contrepartie directe, prennent des décisions sur l'opportunité de financer les activités actuelles ou futures de l'État ou d'une autre entité du secteur public. Dans certains cas, le pouvoir législatif ou son équivalent, qui s'appuie sur l'information dans les GPFR pour prendre des décisions, peut être amené à statuer ou exercer une influence sur les objectifs de performance des services de l'État, des organismes publics ou programmes en matière de prestations ainsi que sur l'allocation des ressources nécessaires à leur réalisation ; et
- Les contribuables n'apportent pas généralement des fonds à l'État ou aux autres entités du secteur public de manière volontaire ou par la voie d'opérations avec contrepartie directe. En plus, dans de nombreux cas, ils n'ont pas la possibilité de choisir entre la prestation proposée par l'entité du service public et celle d'un autre prestataire. Par conséquent, ils n'ont guère la capacité de prendre directement des décisions sur l'opportunité de fournir à l'État les ressources nécessaires à la réalisation de la prestation par une entité du secteur public ou d'acheter ou consommer la prestation. Par contre, les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers peuvent prendre des décisions à travers leur vote, et peuvent solliciter les élus ou autres représentants — ces décisions peuvent avoir des conséquences sur l'allocation des ressources de certaines entités du secteur public.

2.10 L'information fournie par les GPFR à des fins de reddition de comptes pourra également éclairer et appuyer la prise de décision. Par exemple, afin d'assurer la reddition de comptes il convient de fournir une information sur le coût, l'efficience et l'efficacité des prestations passées, le montant du recouvrement des coûts de la prestation et son origine, et les ressources disponibles pour assurer les activités futures. Cette information servira également à appuyer les décisions des utilisateurs des GPFR, dont les décisions des donateurs et des autres contributeurs financiers relatives à l'apport de ressources à l'entité.

Besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers

2.11 A des fins de reddition de comptes et de prise de décision les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers auront besoin d'information appuyant leur appréciation dans les domaines suivants :

- la performance de l'entité au cours de la période comptable dans les domaines suivants, par exemple :
    - la réalisation des objectifs de prestations de services et des autres objectifs opérationnels et financiers ;

- la gestion des ressources sous sa responsabilité ; et
- le respect des textes budgétaires, législatifs pertinents et de la règlementation relative à la collecte et l'utilisation des ressources ;

- la liquidité (par exemple, sa capacité à s'acquitter des obligations financières courantes) et la solvabilité (par exemple, sa capacité à s'acquitter des obligations financières à long terme) ;
- la pérennité des prestations et des autres opérations de l'entité à long terme, et toute modification provenant des activités de la période comptable en cours affectant, par exemple :
  - la capacité de l'entité à financer son activité et à réaliser ses objectifs opérationnels à l'avenir (sa capacité financière), avec une indication des sources probables de financement et de son degré de dépendance et par conséquent de sa vulnérabilité par rapport aux pressions extérieures relatives au financement et à la demande qui échappent à son contrôle ; et
  - les ressources physiques et autres actuellement disponibles qui permettent d'assurer les prestations de service des périodes futures (sa capacité opérationnelle) ; et
- La capacité de l'entité à s'adapter au changement, que le changement soit d'ordre démographique ou concerne une évolution des conditions économiques nationales ou globales susceptibles d'affecter la nature ou la composition des activités et des prestations de l'entité.

2.12 Les besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers risquent de se rejoindre à bien des égards. Par exemple, les bénéficiaires de services auront besoin d'information pour déterminer si :

- l'entité utilise les ressources de manière économique, efficiente et efficace et comme cela était prévu et si cette utilisation est faite dans l'intérêt des bénéficiaires ;
- la nature, le volume et les coûts des services fournis pendant la période, sont appropriés, et quels sont les montants et l'origine de leur financement ; et
- le niveau actuel des prélèvements fiscaux ou des autres ressources collectées est suffisant pour maintenir le volume et la qualité des prestations actuelles.

Les bénéficiaires de services auront également besoin de disposer d'information sur les conséquences des décisions prises et activités entreprises par l'entité au cours de la période comptable ainsi que sur la disponibilité des ressources permettant d'assurer la prestation de services au cours des périodes futures, les objectifs et les activités de prestation de service prévus à l'avenir, le montant et l'origine du financement nécessaire pour assurer ces activités.

2.13 Les contributeurs financiers auront besoin d'information appuyant leur appréciation des questions comme de savoir si :

- l'entité respecte les objectifs présentés comme justifiant la perception des ressources pendant la période comptable en cours ;
- l'entité a financé les opérations actuelles avec des fonds obtenus, pendant la période comptable en cours, auprès des contribuables, par l'emprunt ou en faisant appel à d'autres sources ; et
- les besoins en ressources de l'entité sont susceptibles de croître (ou de décroître) à l'avenir et quelle sera l'origine probable de ces ressources.

Les prêteurs et créanciers auront besoin d'informations sur lesquelles fonder leur évaluation à propos de la liquidité de l'entité et pour confirmer que les montants et les échéances de remboursement annoncés seront respectés. Les donateurs auront besoin d'informations pour confirmer que l'entité utilise les ressources de manière économique, efficiente et efficace et comme cela était prévu. Ils auront également besoin d'informations prévisionnelles sur les activités futures de prestations de services de l'entité et ses besoins en ressources.

Information fournie par les rapports financiers à usage général

Situation financière, performance financière et flux de trésorerie

2.14 Les informations sur la situation financière d'un État ou d'une autre entité du secteur public permettront aux utilisateurs d'identifier les ressources de l'entité et les droits détenus sur celles-ci à la date de clôture. Ces informations seront utiles à l'appréciation des questions comme de savoir dans quelle mesure :

- la direction s'est acquittée de sa responsabilité en matière de protection et de gestion des ressources de l'entité ;
- des ressources sont disponibles pour assurer les activités de prestations de services futures, et les variations dans le montant et la composition de ces ressources et des droits détenus sur elles au cours de la période comptable ; et
- le montant et l'échéance des flux de trésorerie futurs permettront d'acquitter les créances correspondant aux droits actuellement détenus sur les ressources de l'entité.

2.15 Les informations sur la situation financière d'un État ou d'une autre entité du secteur public fourniront des éléments d'appréciation de certains aspects, par exemple la question de savoir si l'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services. L'information sur les coûts de la prestation de services, le montant du recouvrement des coûts et son origine permettra aux utilisateurs de déterminer si les coûts d'exploitation ont été recouvrés grâce aux impôts et taxes, redevances d'utilisation, contributions et transferts ou grâce à l'accroissement de l'endettement de l'entité.

2.16 L'information sur les flux de trésorerie de l'État ou d'une autre entité du secteur public aide à évaluer la performance financière, la liquidité et la solvabilité de l'entité. Elle indique comment l'entité a levé et utilisé les fonds pendant la période et couvre, notamment ses emprunts et remboursements d'emprunts, et par exemple les acquisitions et cessions d'immobilisations corporelles. Cette information permet

également de mettre en évidence les entrées de trésorerie, par exemple, sous forme d'impôts ou de revenus des investissements, ou celles provenant d'un autre État ou d'un organisme public ou d'une organisation internationale.

L'information sur les flux de trésorerie peut aussi aider à évaluer le respect par l'entité des autorisations de dépenses en termes de flux de trésorerie, ainsi que l'importance et les sources d'entrées de trésorerie probablement nécessaires à l'avenir pour remplir les objectifs de prestation de services.

2.17 Les informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie sont généralement présentées dans les états financiers. Afin de permettre aux utilisateurs de mieux appréhender, interpréter et de placer dans son contexte l'information contenue dans les états financiers, les GPFR peuvent également fournir des informations financières ou non financières qui éclairent, complètent ou améliorent les états financiers. Ces informations comprennent notamment des indications sur les questions suivantes relatives à l'État ou à une autre entité du secteur public :

- le respect des budgets autorisés et des autres autorisations régissant son activité ;
- les activités de prestations de service menées et les résultats obtenus au cours de la période comptable ; et
- les prévisions relatives aux prestations de service et aux autres activités pour les périodes à venir, et les conséquences à long terme de décisions prises et d'activités entreprises au cours de la période comptable, et notamment celles qui pourraient avoir un impact sur l'avenir.

Cette information peut être présentée soit dans les notes annexes aux états financiers soit dans un rapport distinct des GPFR.

Information budgétaire et conformité avec les textes législatifs et autres textes régulant la collecte et l'utilisation des ressources

2.18 Généralement, les États et autres entités du secteur public préparent, approuvent et publient un budget annuel. Le budget approuvé fournit aux parties intéressées des informations financières sur les projets opérationnels de l'entité pour la période à venir ainsi que sur ses besoins en capitaux et, souvent, sur ses objectifs et attentes en matière de prestations de services. Il est utilisé pour justifier la perception d'impôts, de taxes et autres ressources et donne au gouvernement autorité pour dépenser les deniers publics.

2.19 Certaines des ressources employées dans les activités des entités du secteur public proviennent de donateurs et de prêteurs ou sont apportées par voie d'opérations avec contrepartie directe. Cependant, les ressources qui financent les activités des entités du secteur public proviennent principalement des contribuables ou d'autres tiers dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe conformément aux prévisions du budget voté.

2.20 Les GPFR fournissent des informations sur le résultat (qu'il soit désigné comme « surplus ou déficit, » « profit ou perte » ou par d'autres termes), la performance et

les flux de trésorerie de l'entité pour la période comptable, ses actifs et passifs à la date de clôture et leur variation pour la période ainsi que sur la performance des services publics.

2.21 Il est important de présenter dans les GPFR des informations qui aident les utilisateurs à apprécier si les produits, charges, flux de trésorerie et résultats de l'entité sont conformes aux estimations figurant dans les budgets approuvés, et si l'entité a respecté les textes législatifs et autres textes régissant la collecte et l'utilisation des ressources afin de déterminer dans quelle mesure l'entité a atteint ses objectifs financiers. Ces informations sont indispensables pour permettre à l'État ou à une autre entité du secteur public de s'acquitter de son obligation de reddition de comptes envers ses administrés, facilitent l'évaluation de la performance financière de l'entité et éclairent la prise de décision.

La performance des services publics

2.22 Le principal objectif des États et de la plupart des autres entités du secteur public est d'assurer les services nécessaires aux administrés. Par conséquent, les résultats financiers des États et de la plupart des autres entités du secteur public ne constituent pas une mesure complète et pertinente de leur performance financière. De ce fait, il convient d'apprécier leurs résultats financiers dans le contexte de la réalisation des objectifs de performance des services publics.

2.23 Dans certains cas, des mesures quantitatives de la performance des activités de prestation de services de l'entité renseignent de manière pertinente sur la réalisation des objectifs de prestation de services (informations sur le coût, le volume et la fréquence de la prestation de services, et le rapport entre les services fournis et les ressources de l'entité, par exemple). Toutefois, dans d'autres cas, la réalisation des objectifs de prestation de services peut être communiquée par des documents explicatifs concernant la qualité de tel ou tel service ou les résultats de certains programmes.

2.24 La communication d'informations financières et non financières sur les activités de prestation de services et la performance pendant la période comptable aidera à évaluer le caractère économique, efficient et efficace des opérations de l'entité. Elles sont nécessaires pour que l'État ou les autres entités du secteur public puissent s'acquitter de leur obligation de rendre compte des ressources prélevées auprès des administrés ou pour leur compte et leur justifier l'emploi de ces ressources. Les décisions des donateurs relatives à l'affectation des ressources à telle entité ou tel programme sont également prises, du moins en partie, en réponse à l'information concernant les résultats de la prestation de services pendant la période et les objectifs de prestation de services pour l'avenir.

Information prospective de nature financière et non financière

2.25 En raison de la longévité des gouvernements et de beaucoup de leurs programmes, les conséquences financières de nombreuses décisions prises au cours de la période comptable ne seront apparentes qu'avec un décalage de plusieurs années. Dans ces

conditions, il convient d'apprécier l'information présentée dans les états financiers sur la situation financière à un moment donné et la performance financière et les flux de trésorerie de la période comptable dans le contexte du long terme.

2.26 Les décisions prises par un gouvernement ou une autre entité du secteur public au cours d'une période donnée relatives à de futurs programmes de prestation de services et à leur financement peuvent avoir des conséquences importantes sur :

- les administrés qui seront dépendants de ces services à l'avenir ; et
- les générations actuelles et futures de contribuables et autres contributeurs qui paieront les impôts, taxes et prélèvements destinés à financer la prestation de services prévue et les engagements financiers associés.

2.27 Des informations sur les activités de prestation de services envisagées, leurs objectifs, leur impact possible sur les futurs besoins en ressources de l'entité et les probables origines de telles ressources seront nécessaires pour appuyer une évaluation de la capacité de l'État ou d'une autre entité du secteur public à respecter ses engagements financiers et de prestation de services à l'avenir. La fourniture de telles informations dans les GPFR permet d'étayer l'évaluation de la pérennité du service public assuré par l'État ou une autre entité du secteur public et contribue à une plus grande transparence tout en apportant un éclairage utile à la prise de décision.

Informations explicatives

2.28 Des informations sur les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité et la performance des services publics pendant la période comptable ainsi que sur les hypothèses qui sous-tendent les facteurs susceptibles d'influencer la performance future de l'entité, peuvent être présentées dans les GPFR, soit dans les notes annexes aux états financiers, soit dans un rapport distinct. Ces données permettront aux utilisateurs de mieux comprendre l'information, financière ou autre, contenue dans les rapports financiers à usage général, de la replacer dans son contexte et renforceront le rôle des rapports financiers à usage général en tant que source de renseignements utiles à la prise de décision et à la reddition de comptes.

Etats financiers et informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers

2.29 Le périmètre de l'information financière délimite les transactions, autres événements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à usage général. Pour répondre aux besoins des utilisateurs, le Cadre Conceptuel reflète un champ d'information financière plus étendu que celui couvert par les états financiers. Il prévoit la présentation dans les GPFR d'informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers.

2.30 Bien que le Cadre Conceptuel reflète un champ d'information financière plus étendu que celui couvert par les états financiers, l'information présentée dans les états financiers reste au cœur du processus d'élaboration de l'information financière. La définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments composant les états financiers ainsi que les différentes modalités de présentation et de communication qui pourraient être adoptées pour les informations figurant dans les GPFR sont prises en

compte dans d'autres parties du Cadre Conceptuel ainsi que dans l'élaboration des normes IPSAS et guides des pratiques recommandées, selon le cas.

Autres sources d'information

2.31 Les rapports financiers à usage général jouent un rôle important dans la communication des informations visant à permettre à un État ou à toute autre entité du secteur public de s'acquitter de son obligation de reddition de comptes. Ils fournissent par ailleurs des renseignements utiles à la prise de décisions. Toutefois, il est peu probable que les rapports financiers à usage général puissent fournir toutes les informations dont les utilisateurs ont besoin pour évaluer la reddition de comptes et prendre des décisions. A titre d'exemple, alors que le rapprochement entre le budget et les réalisations pour la période comptable peut être présenté dans les GPFR, le budget et les prévisions de l'État fournissent des informations financières et non financières plus détaillées sur les plans à court et à moyen terme de l'État et des autres entités du secteur public. Les gouvernements et les agences indépendantes émettent aussi des rapports sur le bien-fondé et la soutenabilité des initiatives de prestation de services ainsi que sur les anticipations économiques et l'évolution démographique attendue à moyen et à long terme susceptibles d'affecter les budgets et les besoins futurs en services. Par conséquent, les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers peuvent aussi avoir besoin d'étudier les informations émanant d'autres sources, notamment les rapports sur les conditions économiques actuelles et à venir, le budget et les prévisions de l'État, ainsi que les données concernant des politiques publiques qui n'apparaissent pas dans les GPFR.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le Cadre Conceptuel mais n'en fait pas partie intégrante.

Groupes d'utilisateurs premiers

BC2.1 Lors de l'élaboration du Cadre Conceptuel, l'IPSASB a lancé une consultation afin de déterminer s'il convenait d'identifier les utilisateurs premiers des GPFR dans le Cadre Conceptuel. De nombreuses réponses au document de consultation initiale[3] indiquaient que les utilisateurs premiers des GPFR devaient être identifiés dans le Cadre Conceptuel et que l'IPSASB devait se concentrer sur les besoins d'information des utilisateurs premiers pour l'élaboration des normes IPSAS. L'IPSASB s'est rangé à cet avis.

Identification des groupes d'utilisateurs premiers

BC2.2 L'Exposé sondage relatif au Cadre Conceptuel phase 1, Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général pour les entités du secteur public: Rôle, autorité et champ d'application; Objectifs et Utilisateurs ; Caractéristiques qualitatives; et Entité présentant l'information financière (L'Exposé sondage) a identifié comme utilisateurs premiers des GPFR les bénéficiaires de services et leurs représentants et les contributeurs financiers et leurs représentants. Comme il est indiqué dans l'Exposé sondage, bien que l'IPSASB élabore les IPSAS et les RPG qui définissent le contenu des rapports financiers à usage général pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs premiers, ces rapports seront également utiles aux autres utilisateurs de l'information financière.

BC2.3 Beaucoup de personnes consultées par l'intermédiaire de l'Exposé sondage ont validé le choix des bénéficiaires de services et leurs représentants et des contributeurs financiers et leurs représentants comme les utilisateurs premiers des GPFR. Toutefois, certains estimaient que le public, les citoyens ou le pouvoir législatif devaient être identifiés comme les utilisateurs premiers ou les utilisateurs les plus importants des rapports financiers à usage général des entités du secteur public. En effet, ils expliquaient que les gouvernements ont la responsabilité première de rendre compte aux citoyens ou à leurs représentants et que dans beaucoup de législations, le pouvoir législatif et les membres du parlement (ou de la chambre des représentants équivalente) qui agissent dans l'intérêt des citoyens sont les utilisateurs premiers des GPFR. Certaines personnes consultées étaient d'avis que seuls les contributeurs financiers doivent être identifiés comme les utilisateurs premiers des GPFR des entités du secteur public. Selon ces personnes, il est peu probable que les GPFR puissent répondre aux besoins d'information de tous les utilisateurs et ce sont les contributeurs financiers qui sont intéressés au premier titre. Par conséquent, l'identification des contributeurs financiers et leurs représentants comme les utilisateurs premiers des GPFR permettra à l'IPSASB de

[3] Document de consultation, *Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général pour les entités du secteur public : Objectifs de l'information financière ; Champ d'application de l'information financière ; Caractéristiques qualitatives des informations publiées dans les rapports financiers à usage général ; Entité présentant l'information financière*.

mieux se focaliser sur les besoins d'information d'un groupe unique d'utilisateurs. Ils ont également fait remarquer que l'information destinée à répondre aux besoins d'information des contributeurs financiers sera vraisemblablement utile aux autres utilisateurs potentiels.

BC2.4 L'IPSASB reconnaît l'intérêt de bon nombre des propositions faites par les commentateurs sur l'identité des utilisateurs premiers des GPFR dans le secteur public, notamment parce qu'elles s'appliquent à un grand nombre d'États et de législations différents. Cependant, compte tenu des objectifs de l'information financière pour les entités du secteur public, l'IPSASB reste d'avis que les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers et leurs représentants doivent être identifiés comme les utilisateurs premiers des GPFR des entités du secteur public, notamment pour les raisons suivantes :

- les États et autres entités du secteur public doivent rendre compte à ceux qui fournissent des ressources et à ceux qui attendent de ces entités qu'elles utilisent ces ressources pour fournir les services nécessaires ;
- les GPFR contribuent de manière significative à cette reddition de comptes et à la fourniture aux utilisateurs d'informations utiles à la prise de décision.

Ainsi, les GPFR doivent répondre aux besoins d'information des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers et leurs représentants qui en sont les utilisateurs premiers. Par ailleurs, le Cadre Conceptuel s'appliquera aux États et à un éventail potentiellement large d'autres entités du secteur public soumises à des législations différentes ainsi qu'aux organisations gouvernementales internationales. Par conséquent, il ne semble pas évident que l'identification d'autres groupes d'utilisateurs comme utilisateurs premiers soit pertinente et effectivement applicable à toutes les entités du secteur public soumises à des législations différentes.

BC2.5 L'IPSASB reconnaît que certaines informations présentées dans les GPFR pourraient être plus intéressantes et plus utiles pour certains utilisateurs que pour d'autres. L'IPSASB reconnaît également la nécessité, dans certains cas, de concilier les besoins des différents groupes d'utilisateurs premiers lors de l'élaboration des IPSAS et des RPG. Néanmoins, l'IPSASB n'y voit pas l'invalidation du choix des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers et leurs représentants comme utilisateurs premiers des GPFR.

BC2.6 L'avis de l'IPSASB sur la relation entre les groupes d'utilisateurs premiers identifiés par les personnes consultées et les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers est développé ci-après.

Citoyens

BC2.7 L'IPSASB reconnaît l'importance des citoyens, du public et leurs représentants comme utilisateurs des GPFR, mais est d'avis que leur classement en bénéficiaires de services et contributeurs financiers permet d'apprécier leurs besoins potentiels d'information. En effet, les citoyens constituent un groupe composé d'un grand nombre d'individus avec un éventail de besoins d'informations qui est potentiellement large et varié—en se concentrant sur les besoins d'information des

citoyens en tant que bénéficiaires de services et de contributeurs financiers l'IPSASB est en mesure de rapprocher ces intérêts diversifiés et mieux analyser les besoins d'information auxquels les GPFR doivent s'efforcer de répondre. L'IPSASB estime par ailleurs, qu'il convient, lors de l'élaboration des IPSAS, de prendre en compte les besoins d'information d'un certain nombre de bénéficiaires de services et de contributeurs financiers qui n'ont pas le statut de citoyen (dont les donateurs et les prêteurs) et qui ne sont pas habilités à exiger d'une entité du secteur public qu'elle fournisse les informations nécessaires à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décision.

Contributeurs financiers

BC2.8 L'IPSASB reconnaît que les GPFR destinés à répondre aux besoins d'information des contributeurs financiers fourniront également des informations utiles aux autres utilisateurs potentiels des GPFR. L'IPSASB estime que le Cadre Conceptuel doit expliciter la nécessité pour l'État et les autres entités du secteur public de rendre compte de l'utilisation des ressources à ceux qui les fournissent et à ceux qui attendent de ces entités qu'elles utilisent ces ressources pour fournir les services nécessaires et/ou promis. Par ailleurs, on constate que sous certaines législations les contributeurs financiers sont essentiellement des donateurs ou des prêteurs qui peuvent être habilités à exiger la préparation de rapports à usage spécifique pour répondre à leurs besoins d'information.

BC2.9 Comme il est indiqué au paragraphe BC2.4, l'IPSASB a acquis la conviction que les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers et leurs représentants sont les utilisateurs premiers des GPFR. L'IPSASB est d'avis que le Cadre Conceptuel ne doit pas exclure les citoyens des utilisateurs potentiels des GPFR ou considérer leurs besoins d'information moins importants que ceux des contributeurs financiers dans la mesure où ils sont potentiellement intéressés dans leur capacité de bénéficiaires de services. L'IPSASB est également d'avis qu'il serait inapproprié d'exclure les donateurs, prêteurs et autres contributeurs financiers des utilisateurs potentiels des GPFR ou de considérer leurs besoins d'information moins importants que ceux des bénéficiaires de services dans la mesure où ils fournissent volontairement ou involontairement des ressources aux États et aux autres entités du secteur public.

Le pouvoir législatif

BC2.10 L'IPSASB est d'avis que le pouvoir législatif (ou l'assemblée délibérante équivalente) qui représente les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers est l'un des utilisateurs premiers des rapports financiers à usage général. Le pouvoir législatif, le parlement, les conseils ou chambres similaires, auront également besoin d'information à des fins de reddition de comptes et de prise de décision et sont en règle générale habilités à demander la préparation de rapports financiers à usage spécifique et autres rapports pour répondre à leurs besoins d'information particuliers. Cependant, ils peuvent s'appuyer sur l'information présentée dans les GPFR en plus de celle fournie par les rapports financiers à usage spécifique afin d'apprécier si certaines ressources ont été utilisées de manière efficiente et conformément aux objectifs et de prendre des décisions concernant

l'allocation de ressources à une entité administrative, ou à un programme ou une activité de l'État.

BC2.11 Les membres individuels du pouvoir législatif (ou de l'assemblée délibérante équivalente), qu'ils soient membres du gouvernement ou de l'opposition, sont généralement habilités à exiger la mise à disposition des informations nécessaires à l'exercice de leurs fonctions conformément aux directives du pouvoir législatif (ou de l'assemblée délibérante équivalente). Cependant, ils ne seront peut-être pas habilités à demander la préparation des rapports financiers fournissant les informations dont ils pourraient avoir besoin dans d'autres buts ou dans d'autres circonstances. Par conséquent, ce sont des utilisateurs des GPFR, soit en tant qu'élus qui représentent les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers de leur circonscription, soit à titre personnel en tant que citoyens et membres de la communauté.

Autres groupes d'utilisateurs

BC2.12 Lors de l'élaboration du Cadre Conceptuel, l'IPSASB a examiné, parmi un large éventail d'utilisateurs potentiels des GPFR, s'il convenait d'identifier comme un groupe distinct d'utilisateurs les groupes d'intérêt et leurs représentants ou les parties à des transactions commerciales, non commerciales, volontaires ou involontaires avec des entités du secteur public (comme les contributeurs financiers des secteurs public et privé). L'IPSASB est d'avis que l'identification des bénéficiaires de services et leurs représentants et des contributeurs financiers et leurs représentants comme utilisateurs premiers des GPFR permettra de répondre de manière appropriée aux besoins d'information des sous-groupes des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers.

BC2.13 Les informations fournies dans les GPFR peuvent être utilisées pour l'établissement des comptes nationaux, pour alimenter les modèles d'information financière statistique et dans les études de l'impact des politiques gouvernementales sur l'activité économique et pour les besoins d'analyses économiques. Toutefois, les GPFR ne sont pas destinés à répondre spécifiquement à ces besoins. De même, les conseils des bénéficiaires de services et des contributeurs financiers (tels que les groupes de défense des citoyens, les agences de notation, les analystes de crédit et groupes d'intérêt public) sont susceptibles de trouver des informations utiles dans les GPFR, mais ces derniers ne sont pas destinés à répondre à leurs besoins d'information particuliers.

Les objectifs de l'information financière

BC2.14 Beaucoup de répondants à l'Exposé-sondage partageaient l'avis que l'objectif de l'information financière pour les entités du secteur public est de fournir des informations utiles à la fois pour la reddition de comptes et la prise de décision. Certaines réponses soutenaient l'identification de la reddition de comptes comme objectif unique ou principal de l'information financière pour les entités du secteur public; d'autres identifiaient la prise de décision comme objectif unique. Toutefois, l'IPSASB reste d'avis que les utilisateurs des GPFR des entités du secteur public

auront besoin d'information permettant à la fois la reddition de comptes et de la prise de décision.

BC2.15 Certaines réponses à l'Exposé-sondage préconisaient une articulation plus explicite de la relation entre la reddition de comptes et la prise de décision ainsi que l'identification des caractéristiques spécifiques au secteur public sous-tendant les objectifs de l'information financière pour les entités du secteur public, tels qu'exprimés par IPSASB. L'IPSASB a donné une suite positive à ces propositions. Le Cadre a été restructuré et complété par des clarifications dans ce sens.

BC2.16 L'explication de la relation entre la reddition de comptes et la prise de décision et les rapports financiers à usage général a également été approfondie. Dans ce contexte, l'IPSASB reconnaît que la notion de reddition de comptes adoptée dans le Cadre est large. Elle englobe la fourniture d'informations sur la gestion des ressources confiées à l'entité, et des informations utiles à l'appréciation de la soutenabilité et la pérennité des activités et des services assurés par l'entité à long terme. L'IPSASB estime qu'une notion large de la reddition de comptes est appropriée parce que les citoyens et les autres administrés sont des contributeurs involontaires de ressources aux États et autres entités du secteur public et, le plus souvent dépendants de la capacité de l'Etat et des entités publiques à fournir ces prestations sur le long terme. Toutefois, l'IPSASB reconnaît aussi qu'il est peu probable que les rapports financiers à usage général puissent fournir aux bénéficiaires de services et aux contributeurs financiers toutes les informations nécessaires à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décision.

Le champ d'application de l'information financière — Etats financiers et informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers

BC2.17 Beaucoup de réponses à l'Exposé-sondage ont soutenu la proposition de l'IPSASB par rapport au champ d'application de l'information financière et sa justification, tout en identifiant dans certains cas des questions à éclaircir, alors que d'autres faisaient remarquer que les projets traitant du champ d'application élargi devraient donner des indications sur l'application des caractéristiques qualitatives telles que la vérifiabilité et la comparabilité dans ce contexte. D'autres ne soutenaient pas un champ de l'information financière élargi par rapport aux états financiers, en raison des questions suivantes :

- le projet de champ élargi traite de questions situées en dehors du mandat de l'IPSASB à la date de la consultation ; et
- l'orientation relative aux questions en dehors des états financiers, comme l'information non financière ou prospective, relève de chaque État, ou assemblée délibérante équivalente ou autre autorité ;
- Certaines réponses à l'Exposé-sondage estimaient que le champ d'application était trop centré sur les états financiers, et que le Cadre Conceptuel devait donner des indications supplémentaires sur l'information non financière et l'information sur la soutenabilité.

BC2.18 L'IPSASB reste d'avis que le champ d'application de l'information financière reflété dans le Cadre Conceptuel doit nécessairement être plus étendu que celui des états financiers, et ceci parce que :

- le principal objectif des États et des autres entités du secteur public est d'assurer des services aux administrés plutôt que de faire un bénéfice ;
- les citoyens et les autres résidents éligibles sont dépendants de l'État et des autres entités du secteur public pour la fourniture d'un large éventail de services à long terme. Les activités engagées et les décisions prises par les États et les autres entités du secteur public au cours d'une période comptable donnée peuvent avoir des conséquences significatives pour les générations futures de bénéficiaires de services, de contribuables et d'autres contributeurs involontaires ; et
- la plupart des États et des autres entités du secteur public sont soumis à des autorisations de dépenses et à des contraintes financières relevant de la procédure budgétaire. Le suivi de l'exécution du budget approuvé est le principal moyen de surveillance exercé sur la gestion financière de l'État par le pouvoir législatif ainsi que par les citoyens et leurs représentants élus.

BC2.19 Par conséquent, l'évaluation de la performance des entités du secteur public par rapport à leurs objectifs financiers ou de fourniture de services ne peut que partiellement être fondée sur l'examen de leur situation financière à la date de clôture, de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie sur la période comptable considérée. L'IPSASB est d'avis que, pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs pour la reddition de comptes et la prise de décision, le Cadre Conceptuel doit prévoir la prise en compte dans les rapports financiers à usage général d'informations permettant de mieux apprécier les états financiers en les situant dans leur contexte. Ces informations peuvent être communiquées dans des rapports distincts présentant des informations financières et non financières sur la réalisation des objectifs de prestations de services pendant la période comptable : le respect des budgets approuvés et des textes législatifs et autres textes régissant la collecte et l'utilisation de ressources; des informations prospectives financières et non financières concernant les futures activités de prestations de services, objectifs, et besoins en ressources. Dans certains cas, ces informations peuvent également être présentées dans les notes annexes aux états financiers.

BC2.20 En arrêtant des dispositions et des recommandations relatives à l'information financière qui excèdent le champ d'application des états financiers, l'IPSASB prendra en considération les avantages procurés par l'information pour les utilisateurs au regard du coût de production de cette information.

Délimitation du champ de l'information financière

BC2.21 Certains répondants favorables à l'élargissement du champ de l'information financière au-delà des états financiers craignaient que le champ proposé dans l'Exposé sondage soit mal délimité et/ou insuffisamment explicite ou justifié - proposant dans certains cas que le champ se limite à des informations éclairant les éléments comptabilisés dans les états financiers.

BC2.22 L'IPSASB a répondu à ces préoccupations en clarifiant la relation entre le champ de l'information financière et les besoins d'information des utilisateurs, et en explicitant davantage la relation entre les besoins d'information des utilisateurs et l'information à fournir dans les rapports financiers à usage général pour répondre à ces besoins. Par ailleurs, l'IPSASB a précisé que le champ de l'information financière à usage général se limite aux états financiers et aux informations complémentaires et supplémentaires qui éclairent les états financiers. Par conséquent, la définition du champ élargi de l'information financière se décline à partir des états financiers, et se limite aux informations qui permettent aux utilisateurs de mieux appréhender les états financiers et de les situer dans leur contexte.

Considérations relatives aux ressources, aux dispositions normatives et à l'audit

BC2.23 Plusieurs répondants, favorables ou non aux propositions de l'Exposé-sondage, craignaient que le traitement des questions du champ élargi ne soit trop consommateur de ressources et ne limite la capacité de l'IPSASB à traiter des questions relatives aux états financiers. Certains répondants :

- préconisaient que le Cadre Conceptuel précise que des dispositions normatives ne seraient élaborées que pour les états financiers et que les questions relatives au champ d'information élargi seraient traitées dans des recommandations ; et
- ont exprimé leur préoccupation quant aux implications pour l'audit de la présentation dans les rapports financiers à usage général d'informations non financières ou prospectives.

BC2.24 Même si l'IPSASB a pour vocation d'élaborer des IPSAS comportant des dispositions normatives, son travail peut prendre d'autres formes. Par exemple, l'IPSASB publie également des guides des pratiques recommandées et d'autres documents destinés à aider la communauté financière à traiter des questions particulières d'information financière. Tous les documents de l'IPSASB comportant des dispositions normatives ou des commentaires sur la présentation d'information dans les rapports financiers à usage général, soit comme partie intégrante des états financiers soit comme un éclairage de ces états financiers devront suivre en totalité la procédure d'élaboration définie. De ce fait, lors de l'élaboration de ses orientations sur la présentation d'informations financières correspondant à un champ élargi, l'IPSASB sera tenu de répondre aux préoccupations des parties prenantes concernant leur contenu technique et leur autorité.

BC2.25 L'IPSASB prend note de la préoccupation des répondants concernant les ressources de l'IPSASB à affecter aux questions relatives au « champ élargi. » Néanmoins, les états financiers restent au cœur de l'information financière et, par conséquent, constitueront l'objectif principal des travaux d'élaboration des normes et des guides des pratiques recommandées menés par l'IPSASB. Par conséquent, le programme d'élaboration des normes de l'IPSASB continuera à répondre au besoin des utilisateurs de disposer d'une meilleure information financière sur les transactions et autres évènements représentés dans les états financiers.

BC2.26 L'IPSASB estime que ce n'est ni le rôle du Cadre Conceptuel, ni celui des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées qui sont fondés sur les mêmes concepts que le Cadre Conceptuel, de tenter d'établir le niveau d'assurance attendu lors d'un audit de certains aspects des rapports financiers à usage général. Les caractéristiques qualitatives apportent quelques assurances aux utilisateurs sur la qualité de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général. Toutefois, les responsabilités en matière d'audit des états financiers et des autres composantes des rapports financiers à usage général sont établies notamment par le cadre réglementaire en vigueur dans chaque législation et la nature du mandat d'audit qui s'applique à l'entité ou qui est convenu avec elle.

Janvier 2013

CHAPITRE 3 : CARACTERISTIQUES QUALITATIVES

SOMMAIRE

	Pages
Pertinence	50–51
L'image fidèle	51–53
Intelligibilité	53
Diffusion en temps opportun	53
Comparabilité	54
Vérifiabilité	55–56
Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général	56
Importance relative	56
Rapport coûts-avantages	57–58
Equilibre entre les caractéristiques qualitatives	58
Base des conclusions	59–67

Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives

3.1 Les rapports financiers à usage général présentent des informations financières et non financières sur les phénomènes économiques et autres. Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général sont les qualités qui les rendent utiles aux utilisateurs et favorisent la réalisation des objectifs de l'information financière. L'objectif de l'information financière est de fournir des informations utiles à la reddition de comptes et à la prise de décisions.

3.2 Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont la pertinence, l'image fidèle, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité.

3.3 Les rapports financiers à usage général sont également soumis aux contraintes générales que sont l'importance relative, le rapport coûts-avantages et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

3.4 Chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques pour l'obtention, dans les rapports financiers à usage général, de données utiles à la réalisation des objectifs de l'information financière. Toutefois, en pratique, il ne sera peut-être pas possible d'obtenir simultanément toutes les caractéristiques qualitatives, un équilibre ou un arbitrage entre certaines d'entre elles s'avérant parfois nécessaire.

3.5 Les caractéristiques qualitatives s'appliquent à l'ensemble des informations financières et non financières contenues dans les rapports financiers à usage général, y compris l'information historique prospective et les données explicatives. Cependant, la mesure dans laquelle ces caractéristiques sont réalisables peut différer en fonction du degré d'incertitude et de subjectivité entrant dans la compilation de ces informations financières et non financières.

Le besoin d'indications supplémentaires pour l'interprétation et l'application des caractéristiques qualitatives aux informations qui excèdent le champ des états financiers sera pris en compte dans l'élaboration de toute norme IPSAS et des guides des pratiques recommandées qui traitent de ces éléments.

Pertinence

3.6 L'information financière et non financière est pertinente si elle est susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière. L'information financière et non financière peut avoir une influence lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. L'information peut être susceptible d'influencer les décisions – et donc être pertinente – même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà.

3.7 L'information financière et non financière a une valeur de confirmation si elle confirme ou modifie les attentes passées (ou actuelles). Par exemple, l'information sera pertinente pour la reddition de comptes et la prise de décision si elle confirme des attentes passées quant à divers aspects, notamment, la mesure dans laquelle les gestionnaires se sont acquittés de leurs responsabilités en vue d'une utilisation

efficiente et efficace des ressources, la réalisation d'objectifs de prestation de services déterminés et le respect des contraintes budgétaires, législatives ou autres.

3.8 Les rapports financiers à usage général peuvent intégrer des données sur les futurs objectifs et activités de prestation de services d'une entité, y compris des informations prospectives sur leurs coûts anticipés, le montant et l'origine des ressources qu'il est prévu d'allouer à ces prestations de services à l'avenir. De telles informations prospectives auront une valeur prédictive et seront pertinentes pour la reddition de comptes et la prise de décision. L'information sur un phénomène notamment économique, actuel ou passé, a une valeur prédictive en aidant à formuler des prévisions. Par exemple, les informations qui confirment ou infirment les attentes passées peuvent soit accroître la probabilité que les résultats à venir en matière financière et de prestation de services seront conformes aux attentes, soit modifier ces attentes et la perception des probabilités des résultats futurs.

3.9 Les rôles de prévision et de confirmation de l'information sont liés. Par exemple, les informations sur le niveau et la structure actuels des ressources économiques d'une entité et des droits sur ces ressources aident les utilisateurs à confirmer les résultats des stratégies de gestion des ressources pendant la période considérée et à prévoir la capacité d'une entité de réagir aux changements de circonstances et aux besoins anticipés en termes de prestation de services. Les mêmes informations aident à confirmer ou à corriger les prévisions passées des utilisateurs au sujet de cette capacité. Elles permettent également de confirmer ou de corriger l'information financière prospective contenue dans les précédents rapports financiers à usage général.

Image fidèle

3.10 Pour être utile, l'information doit donner une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle est censée représenter. L'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives. L'information financière qui représente fidèlement un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de la transaction, de l'événement de l'activité ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique.

3.11 En pratique, il ne sera peut-être pas possible de déterminer si l'information représentée dans les rapports financiers à usage général est complète, neutre et exempte d'erreurs significatives. Toutefois, l'information doit être aussi complète, neutre et exempte d'erreurs significatives que possible.

3.12 Une omission peut rendre l'information erronée ou trompeuse, et donc sans intérêt pour les utilisateurs des rapports financiers. Par exemple, une représentation du poste immobilisations corporelles inclut le chiffrage du montant global ainsi que les autres informations quantitatives, descriptives et explicatives nécessaires pour donner une image fidèle de cette classe d'actifs. Dans certains cas, il convient de fournir une information sur les principales classes d'actifs composant les immobilisations corporelles, les facteurs qui ont affecté leur utilisation par le passé ou qui vont l'affecter à l'avenir, ainsi que la méthode et la procédure employées pour leur chiffrage. De même, des informations financières et non financières prospectives et

une information sur la réalisation des objectifs de performance des services doivent être présentées avec les principales hypothèses sous-jacentes et toute explication nécessaire à une description complète et utile aux utilisateurs.

3.13 La neutralité de l'information financière est son absence de biais. Ainsi le choix de l'information financière et non financière et de sa présentation ne doit pas être fait avec l'intention d'atteindre un résultat prédéterminé - par exemple influer sur l'évaluation de la reddition de comptes, la prise d'une décision ou la formation d'un jugement par les utilisateurs, ou inciter à un comportement particulier.

3.14 Une information neutre représente fidèlement les phénomènes économiques et autres qu'elle est censée représenter. Toutefois, le fait que l'information financière doive être neutre ne signifie pas qu'elle ne doive pas avoir de but ou qu'elle ne doive pas influencer le comportement. Au contraire, l'information financière pertinente est, par définition, celle qui peut influencer les évaluations et décisions des utilisateurs.

3.15 Les phénomènes économiques ou autres représentés dans les rapports financiers à usage général surviennent ordinairement dans des contextes d'incertitude. L'information qui figure dans les rapports inclut par conséquent des estimations qui font appel au jugement de la direction. Pour représenter fidèlement un phénomène économique ou autre, une estimation doit être fondée sur les données appropriées et chaque donnée doit refléter les meilleures informations disponibles. Dans un contexte d'incertitude, la prudence est requise. Afin de donner une image fidèle de phénomènes économiques et autres, il peut être parfois nécessaire de mentionner expressément le degré d'incertitude des informations financières et non financières.

3.16 Exempt d'erreurs significatives ne signifie pas complètement exact à tous égards. La représentation d'un phénomène est exempte d'erreurs significatives lorsqu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions significatives qui individuellement ou ensemble altèrent la description du phénomène, et que le processus d'obtention de l'information a été appliqué conformément à la description qui en est donnée. Dans certains cas, il est possible de déterminer l'exactitude des informations présentées dans les rapports financiers à usage général - par exemple, le montant d'un virement de trésorerie vers une administration d'un autre niveau, le volume des prestations de services ou le prix payé pour l'acquisition d'une immobilisation corporelle. Par contre, dans d'autres cas ce ne sera peut-être pas possible - par exemple, la précision d'une estimation de la valeur ou du coût d'un élément ou l'efficacité d'un programme de prestations de services peut être impossible à déterminer. Dans ces cas, l'estimation sera exempte d'erreur significative si son montant est clairement présenté comme une estimation, et la nature et les limites du processus d'estimation sont explicitées, et qu'aucune erreur significative n'a été commise dans le choix et l'application d'un processus adapté à l'élaboration de l'estimation.

Intelligibilité

3.17 L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre la signification. Les rapports financiers à usage général des entités du secteur public doivent présenter les informations 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. Par exemple, les explications concernant les informations financières ou non financières et les commentaires sur la performance des services publics et autres réalisations pour la période comptable et les attentes pour les périodes à venir doivent être écrites en termes simples, et présentées de manière facilement compréhensible par les utilisateurs. L'intelligibilité se trouve accrue lorsque l'information est classée, définie et présentée de manière claire et concise. La comparabilité peut elle aussi permettre d'accroître l'intelligibilité.

3.18 Il est supposé que les utilisateurs des rapports financiers ont une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, et sont capables et préparés à lire un rapport financier et à examiner et à analyser les informations d'une façon raisonnablement diligente. Toutefois, lorsque les phénomènes économiques et autres sont particulièrement complexes et difficiles à représenter dans les rapports financiers à usage général, il se peut que certains utilisateurs aient besoin de l'aide d'un conseil pour comprendre les informations financières décrivant ces phénomènes. Tous les efforts doivent être mis en œuvre pour représenter les phénomènes économiques ou autres inclus dans les rapports financiers à usage général d'une manière compréhensible par la plus grande partie des utilisateurs. Toutefois, il ne convient pas d'exclure des rapports financiers à usage général des informations pour la seule raison qu'elles peuvent être trop complexes ou difficiles à comprendre pour certains utilisateurs sans l'aide d'un conseil.

Diffusion en temps opportun

3.19 La diffusion en temps opportun consiste à rendre l'information accessible aux utilisateurs avant qu'elle ne perde son utilité du point de vue de la prise de décision et de la reddition de comptes. Rendre plus rapidement accessible l'information pertinente peut en effet accroître sa capacité à éclairer et à influencer les décisions et son utilité pour évaluer la reddition de comptes. A contrario, une information qui n'est pas diffusée en temps opportun perd son utilité potentielle.

3.20 Certaines informations peuvent continuer d'être utiles longtemps après la période comptable ou la date de clôture. Par exemple, à des fins de reddition de comptes et de prise de décisions les utilisateurs des rapports financiers à usage général peuvent être amenés à évaluer les tendances de la performance de l'entité en matière financière et de prestation de services et le respect par celle-ci des budgets sur plusieurs périodes. Par ailleurs, les résultats et effets de certains programmes de prestation de services ne peuvent être constatés qu'à long terme – par exemple, dans le cas de programmes destinés à améliorer le bien-être économique des administrés, réduire l'incidence d'une maladie particulière ou accroître les niveaux d'alphabétisation de certains groupes d'âge.

Comparabilité

3.21 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.

3.22 La comparabilité se distingue de la cohérence. La cohérence renvoie à l'utilisation des mêmes méthodes et procédés comptables d'une période à l'autre dans une même entité ou au cours d'une même période dans différentes entités. La comparabilité est le but tandis que la cohérence constitue le moyen d'atteindre ce but. Dans certains cas, les principes et méthodes comptables adoptés par une entité peuvent être révisés afin de mieux représenter une transaction ou un évènement donné dans les rapports financiers à usage général. Dans ces cas, il peut s'avérer nécessaire de fournir une information supplémentaire ou une explication afin de rendre l'information comparable.

3.23 La comparabilité se distingue également de l'uniformité. Pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et les différences soient visibles. Trop d'importance accordée à l'uniformité peut réduire la comparabilité en faisant paraître semblables des éléments qui ne le sont pas. Cela n'accroît pas plus la comparabilité de l'information contenue dans les rapports financiers à usage général que de faire paraître différents des éléments qui sont semblables.

3.24 L'information sur la situation, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, sa conformité à la législation et aux autres textes régissant la collecte et l'utilisation de ressources, ses prestations de services et ses projets est nécessaire à la prise de décision et à la reddition de comptes. L'information est plus utile si elle peut être comparée par exemple :

- à l'information financière ou non financière prospective de l'entité préparée pour la période comptable ou la date de clôture ;
- à des informations similaires concernant cette même entité pour d'autres périodes ou à d'autres dates ; et
- à des informations similaires sur d'autres entités (par exemple, des entités du secteur public offrant des services similaires dans des États différents) pour la même période comptable.

3.25 La cohérence des méthodes, principes et conventions comptables appliqués à la fois aux informations prospectives et aux réalisations pour une même période rendra la comparaison des prévisions avec les réalisations plus pertinente. La comparabilité avec d'autres entités sera sans doute moins significative en raison des différences d'appréciation de la direction de chaque entité des facteurs affectant sa performance actuelle.

Vérifiabilité

3.26 La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle est censée représenter. Le terme « soutenabilité » est parfois employé pour désigner cette qualité lorsqu'elle s'applique à l'information explicative et à l'information financière et non financière prospective de nature quantitative communiquée dans les rapports financiers à usage général. Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, la caractéristique implique que différents

observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus général, quoique pas nécessairement complet, sur l'un ou l'autre des points suivants :

- que l'information dépeint sans erreur ou biais significatif les phénomènes économiques qu'elle est censée représenter ;
- qu'une méthode de comptabilisation, d'évaluation ou de représentation appropriée a été appliquée sans erreur, biais ou parti pris significatif.

3.27 Pour être vérifiable, l'information n'a pas à être nécessairement exprimée par un montant unique. Une fourchette de montants possibles et les probabilités connexes peuvent être vérifiables.

3.28 La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister, par exemple, à vérifier un montant ou une autre représentation en a) comptant la caisse b) observant des titres négociables et leurs cours ou c) en contrôlant que les facteurs identifiés comme influençant la performance des services passés étaient effectivement présents et ont bien produit les résultats escomptés. Dans le cas de la vérification indirecte, on vérifie le montant ou l'autre représentation en contrôlant les données et en recalculant les résultats selon la même convention ou méthodologie. Un exemple est la vérification de la valeur comptable des stocks effectuée en contrôlant les données (quantités et coûts) et en recalculant les stocks de clôture au moyen de la même hypothèse relative aux flux de coûts (par exemple la méthode du coût moyen ou celle du PEPS).

3.29 La vérifiabilité (ou la soutenabilité si ce terme est employé pour désigner cette caractéristique) n'est pas absolue - certaines informations sont plus ou moins vérifiables que d'autres. Toutefois, plus l'information contenue dans le rapport financier est vérifiable, plus elle contribuera à donner aux utilisateurs une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle est censée représenter.

3.30 Les rapports financiers à usage général des entités du secteur public peuvent inclure des informations financières ou d'autres informations quantitatives et des commentaires explicitant a) les principaux facteurs qui influent sur la performance de l'entité pendant la période, b) les effets ou résultats attendus des programmes de prestation de services mis en œuvre pendant la période comptable et c) l'information prospective financière ou non financière. La précision des représentations quantitatives et commentaires ne sera peut-être vérifiable qu'au cours d'une période future, voire jamais.

3.31 Afin de donner aux utilisateurs une image fidèle des phénomènes économiques que les rapports financiers à usage général sont censés représenter, les hypothèses sous-jacentes, les méthodes employées et les facteurs et circonstances sur lesquels reposent les opinions exprimées ou l'information fournie doivent être transparents. Cela permettra aux utilisateurs de juger de la pertinence de ces hypothèses et des méthodes de compilation, d'évaluation, de représentation et d'interprétation de l'information.

Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général

Importance relative

3.32 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative) si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les rapports financiers à usage général de l'entité concernant une période comptable donnée ou d'affecter la manière dont elle s'acquitte de son obligation de reddition de comptes. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause, appréciés dans les circonstances particulières propres à chaque entité. Les rapports financiers à usage général peuvent comprendre des informations qualitatives et quantitatives sur la performance des services publics pendant la période comptable et des anticipations concernant ces services et les résultats financiers à l'avenir. Par conséquent, il n'est pas possible de préciser un seuil quantitatif uniforme à partir duquel un type d'information particulier deviendrait significatif.

3.33 L'importance relative d'un élément s'apprécie dans le contexte législatif, institutionnel et opérationnel dans lequel l'entité opère et, pour ce qui concerne l'information prospective financière et non financière, en tenant compte des connaissances et anticipations du préparateur concernant l'avenir. Une information sur le respect ou non-respect de la législation, d'un règlement ou d'un autre texte peut s'avérer significative en raison de sa nature - quel que soit le montant en jeu. L'importance relative d'un élément s'apprécie dans ces circonstances en fonction de considérations comme la nature, la légalité, la sensibilité et les conséquences de transactions et d'évènements passés ou anticipés, l'identité des parties et les circonstances à l'origine de ces transactions.

3.34 Au sens du présent Cadre Conceptuel, l'importance relative est classée comme une contrainte pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général. Lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées, l'IPSASB prendra en compte l'importance relative des conséquences de l'application d'une méthode comptable donnée ou d'une méthode de préparation ou de la fourniture d'une information donnée. Sous réserve des dispositions propres à chaque norme IPSAS, les entités préparant des rapports financiers à usage général prendront également en compte la notion d'importance relative, par exemple, lors de l'application d'une méthode comptable donnée ou en appréciant le besoin de fournir une information distincte sur un élément particulier.

Rapport coûts-avantages

3.35 L'information financière entraîne des coûts ; les avantages procurés par l'information financière devraient justifier ces coûts. Évaluer si les avantages résultant de la production d'informations justifient les coûts qui s'y rattachent est souvent une question d'appréciation, car il est généralement impossible d'identifier et/ou de quantifier tous les coûts et les avantages se rattachant aux informations incluses dans les rapports financiers à usage général.

3.36 Les coûts de production comprennent les coûts de la 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. L'omission d'informations utiles pour la prise de décisions entraîne également des coûts, notamment ceux que les utilisateurs engagent pour trouver les informations ailleurs ou procéder à des estimations à partir des données incomplètes fournies par les rapports financiers ou de données provenant d'autres sources.

3.37 Ce sont les préparateurs qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire à la production de l'information financière. Toutefois, les bénéficiaires des services et les contributeurs financiers finissent par en supporter le coût puisque les ressources sont redéployées, des activités de prestation de services vers la collecte de données destinées à être incluses dans les rapports financiers à usage général.

3.38 Les utilisateurs sont les principaux bénéficiaires des informations fournies dans les rapports financiers à usage général. Toutefois, les rapports financiers à usage général peuvent être exploités en interne par la direction pour améliorer la prise de décisions de gestion. L'information fournie dans les rapports financiers à usage général, en cohérence avec les concepts énoncés dans le Cadre Conceptuel, les normes IPSAS et les guides des pratiques recommandés sur lesquels elle est fondée contribue à renforcer la perception d'une plus grande transparence de l'information financière des États et des autres entités du secteur public et à une meilleure évaluation du coût de la dette du secteur public. Ainsi l'information fournie dans les rapports financiers à usage général procure divers avantages aux entités du secteur public.

3.39 L'application de la contrainte de coûts-avantages amène à évaluer s'il est probable que les avantages procurés par l'information financière justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Lors de cette évaluation, il y a lieu de se demander si une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourraient être sacrifiées dans une certaine mesure pour réduire les coûts.

3.40 Lors de l'élaboration des normes IPSAS, l'IPSASB cherche à obtenir des préparateurs, des utilisateurs, des universitaires et d'autres parties des informations sur la nature et l'ampleur des avantages et des coûts qui pourraient découler des projets envisagés. Les dispositions et les autres obligations relatives aux informations à fournir utiles aux utilisateurs pour apprécier la reddition de comptes et la prise de décisions ne sont prescrites par l'IPSASB que lorsqu'il estime que les avantages procurés par ces obligations justifient les coûts engagés.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

3.41 Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Par exemple, ni une description donnant une image fidèle d'un phénomène insignifiant ni une description ne donnant pas une image fidèle d'un phénomène pertinent n'aboutit à une information utile. De la même manière, pour être pertinente, l'information doit être diffusée en temps opportun et être intelligible.

3.42 Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est nécessaire afin de satisfaire aux objectifs de

l'information financière. L'importance relative des caractéristiques qualitatives dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel, le but étant de trouver l'équilibre nécessaire entre les caractéristiques qualitatives afin de répondre aux objectifs de l'information financière.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le Cadre Conceptuel, mais n'en fait pas partie intégrante

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public

BC3.1 Lors de l'élaboration des normes IPSAS, l'IPSASB consulte les parties prenantes et apprécie, en tenant compte de leurs réponses, quelles informations répondent le mieux aux objectifs de l'information financière et doivent par conséquent être présentées dans les rapports financiers à usage général. En appréciant cette question, l'IPSASB évalue dans quelle mesure l'information répond à chaque caractéristique qualitative. Les dispositions relatives aux informations à fournir et les autres obligations ne sont retenues dans les normes IPSAS que si elles permettent de répondre aux caractéristiques qualitatives et à la contrainte coûts-avantages énoncées dans le Cadre Conceptuel.

BC3.2 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé leur préoccupation quant à l'application des caractéristiques qualitatives à toutes les informations présentées dans les rapports financiers à usage général, et notamment aux informations figurant dans des rapports en dehors des états financiers. L'IPSASB comprend cette préoccupation. L'IPSASB reconnaît qu'il pourrait s'avérer nécessaire de donner des recommandations supplémentaires sur l'application des caractéristiques qualitatives aux informations présentées dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers dans les normes et guides des pratiques recommandées traitant de ce type d'information.

BC3.3 Les normes IPSAS et les guides des pratiques recommandées publiés par l'IPSASB n'aborderont pas de manière exhaustive toutes les informations financières ou non financières susceptibles de figurer dans les rapports financiers à usage général. En l'absence de normes IPSAS ou de guides des pratiques recommandées traitant d'un phénomène économique ou autre, les préparateurs des rapports financiers à usage général apprécieront si une information répond aux caractéristiques qualitatives et aux contraintes énoncées dans le Cadre Conceptuel et par conséquent aux critères d'inclusion dans les rapports financiers à usage général. Cette appréciation se fera en tenant compte de la finalité de l'information financière qui est de répondre aux besoins d'information des utilisateurs.

BC3.4 La mise en place de systèmes et de processus comptables adaptés et efficaces permettra à la direction de réunir et de traiter les données justifiant l'information financière. La qualité de ces systèmes et de ces processus est un élément clé qui permet d'assurer la qualité de l'information financière présentée dans les rapports financiers à usage général.

Autres caractéristiques qualitatives examinées

BC3.5 Certains répondants à l'Exposé sondage étaient d'avis que d'autres caractéristiques qualitatives devaient être identifiées. Parmi ces caractéristiques qualitatives figuraient la « sincérité, » « l'image honnête, » « la crédibilité, » « la transparence, » et « la régularité. »

BC3.6 L'IPSASB fait remarquer que « la sincérité » en tant que notion appliquée à l'information financière a un sens assez proche de « l'image honnête ». L'IPSASB est d'avis que la « sincérité, » « l'image honnête, » « la crédibilité, » « la transparence, » sont des expressions importantes des qualités globales visées par l'information financière. Cependant, ces qualités ne constituent pas des caractéristiques qualitatives à titre individuel - elles sont plutôt le produit de l'application de l'ensemble des caractéristiques qualitatives identifiées dans le Cadre Conceptuel et les normes IPSAS traitant des questions spécifiques de l'information financière. Par conséquent, bien que constituant des caractéristiques importantes des rapports financiers à usage général, elles ne sont pas identifiées comme des caractéristiques qualitatives individuelles à part entière. De plus l'IPSASB estime que la notion de « régularité » citée par certains répondants se rapproche de la notion de « conformité » employée dans le Cadre Conceptuel - par conséquent, la régularité n'est pas identifiée comme une caractéristique qualitative additionnelle.

Pertinence

BC3.7 Au sens du Cadre Conceptuel, l'information financière et non financière est pertinente si elle est susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière. Dans le cadre de ses procédures, l'IPSASB effectue des consultations afin de valider la pertinence des projets de norme et de guides des pratiques recommandées au regard de la réalisation des objectifs de l'information financière - c'est-à-dire la pertinence au respect des obligations de reddition de comptes de l'entité ou aux décisions susceptibles d'être prises par les utilisateurs.

Image fidèle

BC3.8 Selon le Cadre Conceptuel, pour être utile, l'information doit donner une image fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle est censée représenter. Un même phénomène économique ou autre peut être représenté de multiples façons. Par exemple, la réalisation d'un objectif particulier de prestation de services peut faire l'objet d'une représentation (a) qualitative par le biais de commentaires sur les résultats et effets actuels et prévus à long terme d'un programme de prestation de services, (b) quantitative par la mesure du volume et du coût des services assurés par le programme, ou (c) par l'association d'informations qualitatives et quantitatives. Par ailleurs, une représentation unique dans les rapports financiers à usage général peut recouvrir plusieurs phénomènes économiques. Par exemple, le poste immobilisations corporelles présenté dans les états financiers peut regrouper la totalité des immobilisations corporelles d'une entité, comprenant des éléments qui ont des fonctions différentes avec des profils de risque et d'opportunité différents et dont la valeur comptable résulte d'estimations à complexité et à fiabilité variables.

BC3.9 Il est souhaitable que les estimations (et les données sur lesquelles elles sont fondées) soient complètes, neutres et exemptes d'erreurs significatives et un niveau minimal de précision est nécessaire pour qu'une estimation donne une image fidèle d'un phénomène économique ou autre. Une image fidèle n'implique toutefois pas une exhaustivité ou une neutralité absolue de l'estimation, ni une totale absence d'erreurs dans les résultats. Une présentation laissant entendre que les informations fournies sont complètes, neutres ou exemptes d'erreurs à un point qu'il est impossible

d'atteindre diminuerait la fidélité de la présentation des phénomènes économiques qu'elle prétendrait représenter.

Image fidèle ou fiabilité

BC3.10 A la date de publication de l'Exposé sondage, L'Annexe A d'IPSAS 1, *Présentation des états financiers* identifiait « la fiabilité » comme une caractéristique qualitative. Cette norme décrit une information fiable comme 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. » Selon IPSAS 1, la fiabilité englobe l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité. Le Cadre Conceptuel retient le terme « image fidèle » plutôt que « fiabilité » pour désigner un concept quasi identique. Par ailleurs, la prééminence de la substance sur la forme et la prudence ne sont pas citées explicitement comme composantes de l'image fidèle.

BC3.11 De nombreux répondants à l'Exposé sondage soutenaient l'emploi du terme image fidèle tel qu'il est explicité dans l'Exposé sondage, précisant dans certains cas que cette expression traduit mieux la nature du concept visé. Certains répondants, qui n'étaient pas favorables à l'emploi du terme image fidèle à la place de fiabilité, craignaient que l'image fidèle n'implique la comptabilisation à la juste valeur ou à la valeur du marché, et rappelaient que les termes fiabilité et image fidèle ne sont pas interchangeables.

BC3.12 Le terme retenu dans le Cadre Conceptuel pour désigner la caractéristique qualitative, que ce soit image fidèle ou fiabilité, n'aura pas d'incidence sur la base d'évaluation adoptée dans les rapports financiers à usage général, que ce soit le coût historique, la valeur de marché ou une autre base d'évaluation. L'IPSASB exclut une telle interprétation de l'emploi du terme image fidèle. La ou les bases d'évaluation susceptibles d'être retenues pour mesurer les éléments des états financiers sont examinées dans un chapitre distinct du Cadre Conceptuel. Les caractéristiques qualitatives auront pour effet de donner une image fidèle dans les états financiers des bases d'évaluation retenues dans les rapports financiers à usage général.

BC3.13 L'IPSASB est sensible à la préoccupation de ces répondants qui craignent que l'emploi d'un terme diffèrent puisse véhiculer des qualités différentes, voire moins fortes que celles évoquées par la fiabilité. Toutefois, l'IPSASB est d'avis que l'application de la définition du Cadre Conceptuel selon laquelle « L'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives » et le respect de ces caractéristiques clés lors de l'élaboration de l'information financière seront suffisants pour éviter la perte des qualités évoquées jadis par l'emploi du terme fiabilité.

BC3.14 Par ailleurs, l'IPSASB a pris note des différentes interprétations et jugements subjectifs dont le terme fiabilité fait l'objet, avec des conséquences pour la qualité de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général. L'IPSASB est d'avis que l'emploi du terme image fidèle permettra d'éliminer les problèmes

rencontrés sous certaines législations lors de l'interprétation et l'application du terme fiabilité sans pour autant diminuer la portée qualitative propre à ce terme. De plus le terme image fidèle est plus facile à traduire et à comprendre dans un grand nombre de langues.

Prééminence de la substance sur la forme et prudence

BC3.15 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé une préoccupation relative au fait que la prééminence de la substance sur la forme et la prudence ne soient pas retenues comme caractéristiques qualitatives, ou que leur importance soit insuffisamment reconnue ou explicitée. Certains ont également fait remarquer que la prudence n'est pas nécessairement incompatible avec la neutralité et l'image fidèle.

BC3.16 Le Cadre Conceptuel précise que « l'information financière qui représente fidèlement un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de la transaction, de l'événement de l'activité ou des circonstances sous-jacentes, laquelle ne correspond pas toujours à sa forme juridique » Par conséquent, la prééminence de la substance sur la forme reste une qualité clé que doit posséder l'information présentée dans les rapports financiers à usage général. Elle n'est pas identifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou additionnelle parce qu'elle est implicite dans la notion d'image fidèle.

BC3.17 L'IPSASB est d'avis que la notion de prudence est également prise en compte dans les commentaires explicitant la notion de neutralité comme composante de l'image fidèle, ainsi qu'à travers les préconisations sur le besoin de faire preuve de prudence face l'incertitude. Ainsi, comme la prééminence de la substance sur la forme, la prudence n'est pas identifiée comme une caractéristique qualitative distincte ou additionnelle parce que sa portée et son influence sur la sélection de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général est implicite dans la notion d'image fidèle.

Intelligibilité

BC3.18 Même si la clarté et la concision de l'information aident les utilisateurs à la comprendre, la capacité effective de comprendre les informations financières varie grandement selon les utilisateurs des rapports financiers à usage général.

BC3.19 Certains phénomènes économiques et autres sont particulièrement complexes et difficiles à représenter dans les rapports financiers à usage général. Toutefois, selon l'avis de l'IPSASB, il ne convient pas, par exemple, d'exclure des rapports financiers à usage général des informations pertinentes, vérifiables, diffusées en temps opportun et qui représentent fidèlement le phénomène qu'elles sont censées traduire pour la seule raison qu'elles peuvent être trop complexes ou difficiles à comprendre pour certains utilisateurs sans l'aide d'un conseil. Le constat que certains utilisateurs pourraient avoir besoin de l'aide d'un conseil afin de comprendre l'information présentée dans les rapports financiers à usage général ne dispense pas de rendre cette information intelligible et de déployer tous les efforts nécessaires pour la rendre intelligible par un large éventail d'utilisateurs. Par contre, compte tenu de la nature de l'information présentée dans les rapports financiers à

usage général, ce constat traduit la difficulté pratique à réunir toutes ces caractéristiques qualitatives à tout moment à l'intention de tous les usagers.

Diffusion en temps opportun

BC3.20 L'IPSASB reconnaît que la diffusion en temps opportun de l'information financière peut en effet accroître sa capacité d'influencer les décisions et son utilité pour évaluer la reddition de comptes, et qu'a contrario, une information qui n'est pas diffusée en temps opportun perd son utilité potentielle par rapport à ces objectifs. Par conséquent, la diffusion en temps opportun est identifiée comme une caractéristique qualitative dans le Cadre Conceptuel.

Comparabilité

BC3.21 On devrait atteindre un certain degré de comparabilité en maximisant les caractéristiques qualitatives essentielles que sont la pertinence et l'image fidèle. Autrement dit, l'image fidèle d'un phénomène économique pertinent devrait naturellement présenter un certain degré de comparabilité avec l'image fidèle, donnée par une autre entité du secteur public, d'un phénomène économique pertinent similaire. Même si un phénomène économique donné peut être dépeint fidèlement de multiples façons, le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité et peut donc n'être pas souhaitable.

BC3.22 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé une préoccupation par rapport à une lecture possible du développement sur la relation entre la comparabilité et la cohérence, qui pourrait constituer un frein à l'évolution de l'information financière. En effet, l'amélioration de l'information financière passe souvent par la révision ou la modification des principes, méthodes et conventions comptables adoptés par une entité.

BC3.23 L'application des principes, méthodes et conventions comptables de manière permanente permettra aux utilisateurs de mieux apprécier l'évolution de la situation financière, performance financière et la performance des services publics pour une entité d'une période à l'autre. Toutefois, en l'absence de dispositions IPSAS prescrivant les principes ou méthodes applicables à des transactions ou évènements particuliers, le respect de la caractéristique qualitative de la comparabilité ne doit pas être interprété comme une interdiction pour l'entité de modifier ces principes ou méthodes comptables afin de mieux représenter ces transactions ou évènements. Dans ces cas, il sera possible d'assurer la comparabilité de l'information en ajoutant un commentaire explicitant les conséquences de la modification de méthode dans les rapports financiers à usage général.

Vérifiabilité

BC3.24 La vérifiabilité est la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information présentée dans les rapports financiers à usage général donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle est censée représenter. Notion étroitement liée à l'image fidèle, la vérifiabilité est identifiée comme une caractéristique qualitative distincte dans la mesure où l'information

peut représenter fidèlement les phénomènes économiques et autres sans être vérifiable avec une certitude absolue. En outre, la vérifiabilité peut se conjuguer de différentes manières avec l'image fidèle et les autres caractéristiques qualitatives pour contribuer à l'utilité de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général - par exemple, il peut s'avérer nécessaire de rechercher un équilibre approprié entre le degré de vérifiabilité d'une information et les autres caractéristiques qualitatives qu'elle possède afin d'en assurer la pertinence et la diffusion en temps opportun.

BC3.25 Lors de l'élaboration des caractéristiques qualitatives identifiées dans le Cadre Conceptuel, l'IPSASB a examiné s'il convenait d'identifier « la soutenabilité » comme caractéristique distincte de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers. L' IPSASB est d'avis que l'identification à la fois de la vérifiabilité et de la soutenabilité comme caractéristiques qualitatives distinctes alors qu'elles possèdent fondamentalement les mêmes attributs serait une source de confusion pour les préparateurs et les utilisateurs des rapports financiers à usage général et les autres. Cependant, le Cadre Conceptuel entérine l'utilisation du terme soutenabilité dans certains cas pour désigner la qualité de l'information qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information explicative et l'information prospective financière et non financière communiquées dans les rapports financiers à usage général représentent fidèlement les phénomènes économiques et autres qu'elles sont censées représenter.

BC3.26 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé une préoccupation quant à l'application de la vérifiabilité au large éventail de questions présentées dans les rapports financiers à usage général en dehors des états financiers, notamment aux commentaires sur la performance des services pendant la période et aux informations prospectives financières et non financières à caractère qualitatif et quantitatif. L'IPSASB est d'avis que le Cadre Conceptuel donne des orientations appropriées sur l'application de la vérifiabilité à ces questions - par exemple il explique que la vérifiabilité n'est pas absolue et que la précision des représentations quantitatives et commentaires ne sera peut-être vérifiable qu'au cours d'une période future. Le Cadre confirme également l'importance du rôle de l'information sur les hypothèses sous-jacentes et les méthodologies employées pour la compilation des données explicatives et prospectives financières et non financières dans la présentation d'une image fidèle.

Hiérarchisation et ordre d'application des caractéristiques qualitatives

BC3.27 Certains répondants à l'Exposé sondage estimaient que le Cadre Conceptuel devait identifier :

- la pertinence et l'image fidèle comme caractéristiques qualitatives essentielles et expliciter leur ordre d'application ; et
- la comparabilité, la vérifiabilité, la diffusion en temps opportun, et l'intelligibilité comme caractéristiques qualitatives auxiliaires.

Ils estimaient que cette orientation sur l'ordre d'application serait utile et conforme à l'approche adoptée par l'IASB.

BC3.28 Lors de l'élaboration des caractéristiques qualitatives, l'IPSASB a examiné s'il convenait d'opérer une distinction entre les caractéristiques essentielles et les caractéristiques auxiliaires. L'IPSASB a également examiné quel ordre d'application il conviendrait de retenir et/ou expliquer. L'IPSASB est d'avis de ne pas adopter cette approche parce que, par exemple :

- les questions qualifiées d'essentielles risqueraient d'être perçues comme plus importantes que celles qualifiées d'auxiliaires, même si cette distinction n'est pas recherchée dans le cas des caractéristiques qualitatives. Par conséquent, la distinction entre caractéristiques qualitatives essentielles et auxiliaires pourrait avoir des conséquences indésirables ;
- chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques pour l'obtention de données utiles. L'importance relative d'une caractéristique qualitative donnée est une affaire de jugement professionnel qui s'exerce au cas par cas. Par conséquent, il ne convient pas de qualifier systématiquement certaines caractéristiques d'essentielles ou d'auxiliaires, ni de préciser leur ordre d'application sans tenir compte de la nature de l'information à communiquer dans les rapports financiers à usage général et de la situation de l'entité dans le contexte de son environnement. Par ailleurs, il est permis de douter de la pertinence d'informations peu intelligibles ou qui ne sont pas fournies en temps opportun pour l'appréciation de la reddition de comptes et la prise de décision —de ce fait, ces caractéristiques apportent elles-mêmes une contribution essentielle à la réalisation des objectifs de l'information financière ; et
- les rapports financiers à usage général des entités du secteur public peuvent inclure des informations historiques et prospectives sur la performance financière et en matière de prestation de services sur plusieurs périodes. Ces données permettent d'évaluer les tendances en matière de performance des services publics et l'évolution des ressources affectées à ces activités - la comparabilité de l'information peut s'avérer aussi importante que sa fidélité pour la représentation d'une telle tendance et les deux caractéristiques sont indissociables.

Contraintes pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général

Importance relative

BC3.29 A la date de publication de l'Exposé sondage, L'Annexe A d'IPSAS 1, décrivait l'importance relative avec les mêmes caractéristiques que dans le Cadre Conceptuel mais identifiait l'importance relative comme un facteur à prendre en compte seulement afin de déterminer la pertinence d'une information. Certains répondants à l'Exposé sondage faisaient remarquer que l'importance relative peut être considérée comme une composante de la pertinence.

BC3.30 L'IPSASB a réfléchi à l'opportunité de qualifier l'importance relative comme composante de la pertinence spécifique à l'entité plutôt que comme une contrainte

pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général. Comme il est indiqué dans le Cadre Conceptuel, et sous réserve des dispositions propres à chaque norme IPSAS, les entités préparant des rapports financiers à usage général prendront en compte la notion d'importance relative, par exemple, lors de l'application d'une méthode comptable donnée ou en appréciant le besoin de fournir une information distincte sur un élément particulier dans leurs états financiers.

BC3.31 Cependant, l'IPSASB est d'avis que le classement de l'importance relative comme composante de la pertinence spécifique à l'entité ne reflète pas sa portée générale. Par exemple, l'importance relative interagit avec un certain nombre de caractéristiques qualitatives des informations comprises dans les rapports financiers à usage général. Par conséquent, il convient d'examiner si l'importance relative d'une omission ou d'une inexactitude peut remettre en cause non seulement la pertinence mais également l'image fidèle, l'intelligibilité ou la vérifiabilité de l'information présentée dans les rapports financiers à usage général. L'IPSASB est également d'avis qu'il convient de prendre en compte l'importance relative des conséquences de l'application d'une méthode comptable donnée ou d'une méthode de préparation ou de la fourniture d'une information donnée lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées. Par conséquent, l'IPSASB est d'avis que l'importance relative correspond davantage à une contrainte générale pesant sur l'information incluse dans les rapports financiers à usage général.

BC3.32 L'IPSASB a examiné si le Cadre Conceptuel devait prendre en compte les dispositions définies par la législation, la réglementation ou par toute autorité compétente en matière d'information financière en plus de celles imposées par les IPSAS. L'IPSASB est d'avis que l'incidence de la législation, de la réglementation ou de toute autorité compétente en matière d'information financière constitue un élément de l'environnement opérationnel de beaucoup d'entités du secteur public (et du secteur privé) plutôt qu'un concept d'information financière en soi et par conséquent, le Cadre Conceptuel entérine ce constat. Bien entendu, les préparateurs seront obligés de tenir compte de ces dispositions lors de l'élaboration de leurs rapports financiers à usage général. La législation peut notamment prescrire la fourniture d'informations qui n'atteignent pas le seuil d'importance relative (ou ne répondent pas à la contrainte coûts-avantages) énoncé dans le Cadre Conceptuel. De même, la législation peut interdire la fourniture de certaines informations, par exemple celles relevant de la sécurité nationale, même si par ailleurs ces informations répondent au critère d'importance relative et à la contrainte coûts–avantages.

Le rapport coûts-avantages

BC3.33 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé leur préoccupation quant au fait que le projet de Cadre Conceptuel ne précise pas qu'une entité n'est pas autorisée à fonder une dérogation aux dispositions d'une norme IPSAS sur sa propre évaluation des coûts occasionnés et des avantages procurés par l'application de celles-ci. L'IPSASB estime qu'une telle précision n'est pas nécessaire. En effet,

selon le Paragraphe 1.2 du Cadre Conceptuel, les dispositions normatives relatives à la comptabilisation, l'évaluation et la présentation, applicables aux rapports financiers à usage général sont énoncées dans les IPSAS. Les rapports financiers à usage général sont destinés à fournir des informations utiles aux utilisateurs et les dispositions prescrites dans les IPSAS ne sont adoptées par l'IPSASB que lorsqu'il estime que les coûts occasionnés par l'application de ces dispositions sont justifiés par les avantages procurés aux utilisateurs. Toutefois, les préparateurs ont la faculté d'apprécier si la présentation dans les rapports financiers à usage général d'une information supplémentaire à celle prévue par les IPSAS se justifie au regard des coûts et des avantages.

BC3.34 Certains répondants à l'Exposé sondage étaient préoccupés par le fait que le projet de Cadre Conceptuel ne reconnaît pas que les compromis coûts–avantages peuvent être variables selon les entités du secteur public. Ils estiment que l'application de ce principe peut être utile lors de l'examen de questions d'information financière différentielle. Après examen de ces questions l'IPSASB a décidé que le Cadre Conceptuel ne doit pas traiter des questions d'information financière différentielle, y compris les questions de savoir si l'évaluation coûts–avantages de certaines dispositions peut être variable selon les entités.

BC3.35 Lors de l'élaboration des normes IPSAS et des guides des pratiques recommandées, l'IPSASB recueille et examine des avis sur les avantages et les coûts qui pourraient vraisemblablement découler de la production des informations figurant dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Toutefois, dans certains cas, l'IPSASB ne sera pas en mesure d'identifier ou d'évaluer tous les avantages probables que procure une information donnée, y compris une information répondant à une disposition d'intérêt général ou à une autre disposition d'une norme IPSAS. Dans d'autres cas, l'IPSASB peut estimer que les avantages que procure une disposition peuvent être mineurs pour les utilisateurs des rapports financiers à usage général de certaines entités du secteur public. En réalisant le bilan coûts-avantages préalablement à l'adoption d'une disposition IPSAS, l'IPSASB peut également prendre en considération, dans ce cas de figure, le risque que la disposition envisagée entraîne des coûts et des efforts disproportionnés pour l'entité du secteur public chargée de l'appliquer.

Janvier 2013

CHAPITRE 4 : ENTITE PRESENTANT L'INFORMATION FINANCIERE

SOMMAIRE

	Pages
Caractéristiques essentielles de l'entité présentant l'information financière	69 à 71
Base des conclusions	72 à 74

Chapitre 4 : Entité présentant l'information financière

4.1 Une entité du secteur public présentant l'information financière se compose d'un État ou de toute autre entité du secteur public, programme ou domaine d'activité identifiable (appelée ci-après entité ou entité du secteur public) qui prépare des rapports financiers à usage général.

4.2 Une entité du secteur public présentant l'information financière peut être composée de plusieurs entités distinctes qui présentent un rapport financier à usage général unique comme s'il s'agissait d'une seule entité. Cet ensemble est appelé un groupe présentant l'information financière.

Caractéristiques essentielles de l'entité présentant l'information financière

4.3 Les caractéristiques essentielles d'une entité du secteur public présentant l'information financière sont les suivantes :

- l'entité prélève des ressources auprès des administrés, ou dans leur intérêt, et/ou utilise des ressources dans le cadre des activités qu'elle entreprend au bénéfice de ces administrés ou dans leur intérêt ; et
- il existe des bénéficiaires de services ou des contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision.

4.4 Une administration peut mettre en place et/ou fonctionner par l'intermédiaire d'unités administratives telles que des ministères ou des départements ministériels. Elle peut également mettre en place des fiducies (« trust »), des autorités légalement compétentes et des entreprises publiques ou d'autres entités dotées d'une personnalité juridique propre, ou disposant de l'autonomie nécessaire pour fournir ou contribuer à la fourniture de services aux administrés. D'autres entités du secteur public, dont les organisations internationales du secteur public et les autorités municipales, peuvent également entreprendre certaines activités par l'intermédiaire d'entités dotées d'une personnalité juridique distincte ou d'une autonomie opérationnelle et en conséquence en tirer des avantages ou être exposées à des charges financières ou à des pertes.

4.5 Les rapports financiers à usage général fournissent des informations utiles aux utilisateurs pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision. Les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers sont les utilisateurs premiers des rapports financiers à usage général. Par conséquent, l'une des caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière, y compris un groupe présentant l'information financière, est l'existence de bénéficiaires de services ou de contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision.

4.6 Les rapports financiers à usage général englobent les états financiers et toute information complémentaire ou supplémentaire qui éclaire les états financiers. Les états financiers présentent des informations sur les ressources de l'entité ou du groupe présentant l'information financière ainsi que sur les droits sur ces ressources à la clôture, les variations de ces ressources et les flux de trésorerie de la période comptable. Ainsi, pour permettre la préparation des états financiers, l'entité

présentant l'information financière lèvera des ressources ou utilisera des ressources précédemment levées afin d'entreprendre des activités au bénéfice des administrés ou pour leur compte.

4.7 Parmi les indications de l'existence d'utilisateurs des rapports financiers à usage général d'une entité ou d'un groupe d'entités du secteur public on citera la capacité ou la responsabilité de l'entité de lever ou de déployer des ressources, d'acquérir ou gérer des actifs publics, d'assumer des passifs ou d'entreprendre des activités afin d'assurer la réalisation des objectifs de prestations de services. Plus les ressources levées, gérées ou déployées par l'entité sont importantes, plus les passifs assumés sont élevés, plus son action économique et sociale est d'envergure, plus il y a de chances qu'il existe des bénéficiaires de services ou des contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision. En l'absence de ces indications, ou lorsqu'elles ne sont pas significatives, il y a peu de chances pour qu'il existe des utilisateurs des rapports financiers à usage général de ces entités.

4.8 L'élaboration de rapports financiers à usage général ne se fait pas sans coût. Par conséquent, pour assurer l'efficacité et l'efficience des dispositions obligatoires en matière d'information financière, il importe d'imposer la préparation des rapports financiers à usage général exclusivement aux entités du secteur public pour lesquelles il existe des utilisateurs.

4.9 Le plus souvent, il sera facile de déterminer s'il existe des bénéficiaires de services ou des contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision. C'est le cas, par exemple, des rapports financiers à usage général de l'État publiés par les administrations intervenant au niveau national, régional ou local et des organisations internationales du secteur public. En effet, ces administrations et organisations ont généralement la capacité de lever des ressources importantes auprès de leurs administrés et/ou de déployer de telles ressources dans l'intérêt des administrés, d'assumer des passifs et d'agir pour le bien-être des collectivités qui sont dépendantes d'elles pour les services publics.

4.10 Cependant, il ne sera pas toujours évident de déterminer s'il existe des bénéficiaires de services ou des contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision, comme par exemple, dans le cas de services de l'État ou d'organismes publics particuliers, de programmes ou de secteurs d'activité identifiables. Déterminer si ces organismes, programmes ou activités doivent être qualifiés d'entités présentant l'information financière et par conséquent être soumis à l'obligation de préparer des rapports financiers à usage général est une affaire de jugement professionnel.

4.11 L'État et certaines autres entités du secteur public possèdent une personnalité juridique propre ou un statut juridique distinct (personnalité juridique). Cependant, les organismes, programmes et activités du secteur public qui ne possèdent pas de personnalité juridique distincte peuvent également lever ou déployer des ressources, acquérir ou gérer des actifs publics, assumer des passifs ou entreprendre des activités

afin d'assurer la réalisation des objectifs de prestations de services ou mettre en œuvre d'une autre manière une politique publique. Les bénéficiaires de services et les contributeurs financiers peuvent éventuellement avoir besoin des rapports financiers à usage général de ces organismes, programmes et activités pour les besoins de la reddition de comptes et la prise de décision. Par conséquent, une entité du secteur public présentant l'information financière peut posséder une personnalité juridique distincte ou non, comme dans le cas de certains organismes, structures administratives et programmes.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne le Cadre Conceptuel, mais n'en fait pas partie intégrante.

Caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière

BC4.1 Le concept de l'entité présentant l'information financière est fondé sur l'objectif de l'information financière des entités du secteur public. L'objectif de l'information financière des entités du secteur public est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente, des informations utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général aux fins d'évaluation de la reddition de comptes et de prise de décisions.

BC4.2 Les rapports financiers à usage général sont préparés par l'entité présentant l'information financière. Les rapports financiers à usage général englobent les états financiers qui présentent notamment des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité ainsi que toute information financière ou non financière complémentaire ou supplémentaire qui éclaire les états financiers. Par conséquent, l'une des caractéristiques essentielles d'une entité du secteur public présentant l'information financière est l'existence de bénéficiaires de services ou de contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'entité pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision.

Législation, règlementation ou autre autorité compétente

BC4.3 L'Exposé sondage n'a pas précisé quelle entité ou groupe du secteur public devraient être identifiées comme celles présentant l'information financière soumises en conséquence à l'obligation de produire des rapports financiers à usage général. Il est indiqué que les organismes et programmes soumis à cette obligation sont définis dans la législation, la réglementation ou par toute autorité compétente.

BC4.4 Si, en pratique, la législation ou toute autre autorité compétente détermine quelles entités sont soumises à l'obligation de préparer des rapports financiers à usage général, certains répondants ont estimé que le Cadre Conceptuel devrait se focaliser sur le concept de l'entité présentant l'information financière, mettre en évidence les caractéristiques essentielles de ce concept et donner des indications sur les principes et facteurs qui conditionnent l'existence d'une entité présentant l'information financière. L'IPSASB s'est laissé convaincre par ces arguments et a porté toute son attention sur la clarification du concept de l'entité présentant l'information financière.

Interprétation et application

BC4.5 Certains répondants à l'Exposé sondage ont exprimé leur préoccupation quant à une interprétation possible de la définition des caractéristiques essentielles de l'entité présentant l'information financière proposée dans l'exposé sondage qui conduirait à traiter des activités ou secteurs d'une organisation comme entités distinctes présentant l'information financière. Ces secteurs ou activités seraient alors soumis à l'obligation de préparer des rapports financiers à usage général selon l'ensemble des normes IPSAS. Selon certains répondants, il conviendrait de clarifier les

modalités d'application des orientations de l'Exposé sondage aux organismes non gouvernementaux du secteur public, par exemple aux organisations internationales du secteur public.

BC4.6 L'IPSASB a répondu à ces préoccupations. Le Cadre Conceptuel explique que l'élaboration de rapports financiers à usage général ne se fait pas sans coût. Il apporte également les précisions suivantes :

- des indications supplémentaires sur les facteurs qui témoignent de l'existence probable de bénéficiaires de services ou de contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général de l'État ou d'une autre entité du secteur public pour l'évaluation de la reddition de comptes et la prise de décision ; et
- des indications sur les conséquences de ces facteurs sur l'identification de l'entité présentant l'information financière dans le cas d'un large éventail d'organismes du secteur public, dont les programmes, les activités, les services de l'État, les organismes publics et les organisations internationales du secteur public.

BC4.7 Aux termes du Cadre Conceptuel, déterminer si certaines entités du secteur public doivent être identifiées comme entités présentant l'information financière peut être une affaire de jugement professionnel. Dans l'exercice de ce jugement il convient de rappeler que, dans certains cas, les IPSAS répondent aux besoins d'information des utilisateurs sur certains programmes ou activités entreprises par l'État ou une autre entité du secteur public présentant l'information financière en prévoyant une information distincte dans les rapports financiers à usage général de l'État ou d'une autre entité du secteur public présentant l'information financière4. Le cadre juridique et règlementaire en vigueur au niveau de la législation locale ainsi que les dispositifs institutionnels et administratifs que chaque secteur public a mis en place afin de lever des ressources et d'assurer les prestations de services aux administrés apporteront vraisemblablement un éclairage sur l'existence probable de bénéficiaires de services et de contributeurs financiers qui ont besoin des rapports financiers à usage général d'entités particulières du secteur public.

Groupe présentant l'information financière

BC4.8 L'Exposé sondage a indiqué dans quelles circonstances il convient d'intégrer une entité ou une activité dans un groupe du secteur public présentant l'information financière. Il a expliqué que :

- l'État ou une autre entité du secteur public peut (a) avoir l'autorité et la capacité de diriger les activités d'une entité ou plus afin d'en retirer des avantages, et (b) être soumis à une charge financière ou subir une perte qui peut résulter des opérations ou des actions de ces entités ; et

---

[4] Par exemple, les normes IPSAS comme IPSAS 18, *Information sectorielle* et la norme IPSAS 22, *Information financière sur le secteur gouvernemental* prévoient un dispositif répondant aux besoins d'informations sectorielles des utilisateurs sans pour autant identifier les secteurs ou segments concernés comme entités distinctes présentant l'information financière.

- pour répondre aux objectifs de l'information financière, les rapports financiers à usage général d'un groupe présentant l'information financière préparés pour l'État ou une autre entité du secteur public doivent comprendre l'État (ou une autre entité du secteur public) et les entités qui ont des activités qu'il a l'autorité et la capacité de diriger, avec pour conséquence (a) de procurer des avantages financiers ou autres à l'État (ou à une autre entité du secteur public), ou (b) de l'exposer à une charge financière ou à une perte.

BC4.9 De nombreux répondants à l'Exposé sondage partageaient l'avis de l'IPSASB sur les critères d'intégration dans un groupe du secteur public présentant l'information financière. Toutefois, d'autres répondants ont exprimé leur préoccupation quant à l'interprétation et l'application possibles de ces critères dans certaines circonstances. Ils estimaient que, dans certains cas, le Cadre Conceptuel devrait donner des indications supplémentaires sur leur application afin de traiter efficacement les circonstances qui n'étaient pas abordées dans les IPSAS. Certains répondants étaient également d'avis qu'il convenait de traiter et de valider les critères d'intégration dans un groupe et leurs conséquences au niveau d'une norme, à travers des exemples de situations qui risquent d'exister sous différentes législations en tenant compte d'un large éventail de circonstances.

BC4.10 L'IPSASB s'est laissé convaincre par ces préoccupations. Il a reconstruit et recentré sa réflexion sur l'entité présentant l'information financière et le groupe présentant l'information financière afin de focaliser sur les principes qui sous-tendent l'identification de l'entité du secteur public présentant l'information financière - que l'entité présentant l'information financière soit composée d'une seule entité du secteur public ou d'un groupe d'entités. Les critères d'intégration des entités dans un groupe en cohérence avec ces principes seront ensuite élaborés et examinés au niveau d'une norme.

IPSAS 1 — PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Remerciements

IPSAS 1 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 1 (révisée en 2003), *Présentation des états financiers* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 1 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 1 — PRESENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 1, *Présentation des états financiers* a été publiée en mai 2000.

En December 2006 l'IPSASB a publié une version revise d'IPSAS 1.

Depuis cette date, IPSAS 1 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 30, *Instruments financiers* : *informations à fournir* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 1

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
7A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
75	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010
79	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010
80	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
82	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
95A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
101	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
129	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010
148	Amendé	IPSAS 30 Janvier 2010
148A	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148B	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148C	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
148D	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
150	Amendé	IPSAS 28 Janvier 2010

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
153A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
153B	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
153C	Nouveau	IPSAS 30 Janvier 2010
153D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010

Décembre 2006

IPSAS 1 — PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–6
Définitions	7–14
Entité économique	8-10
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	11
Entreprises publiques	12
Importance relative	13
Actif net/situation nette	14
Objectif des états financiers	15–18
Responsabilité au titre des états financiers	19–20
Composantes des états financiers	21–26
Considérations générales	27–58
Image fidèle et conformité aux IPSAS	27–37
Continuité d'activité	38–41
Cohérence de la présentation	42–44
Importance relative et regroupement	45–47
Compensation	48–52
Informations comparatives	53–58
Structure et contenu	59–150
Introduction	59–60
Identification des états financiers	61–65
Période de clôture	66–68
Célérité	69
État de la situation financière	70–98
Distinction entre les éléments courants et non courants	70–75
Actifs courants	76–79
Passifs courants	80–87
Informations à présenter dans l'état de la situation financière	88–92
Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes	93–98
État de la performance financière	99–117
Solde de la période	99–101
Informations à présenter dans l'état de la performance financière	102–105

Paragraphes

Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes 106–117
État des variations de l'actif net / situation nette 118–125
Tableau des flux de trésorerie 126
Notes 127–150
Structure 127–131
Informations à fournir sur les méthodes comptables 132–139
Sources principales d'incertitude relative aux estimations 140–148
Capital 148A-148C
Instruments financiers remboursables au gré du porteur classés en actif net/situation nette 148D
Autres informations à fournir 149–150
Dispositions transitoires 151–152
Date d'entrée en vigueur 153-154
Retrait de IPSAS 1 (2000) 155
Annexe A : Caractéristiques qualitatives de l'information financière
Annexe B : Amendements d'autres IPSAS
Base des conclusions
Guide d'application
Comparaison avec IAS 1

La Norme comptable internationale du secteur public 1, *Présentation des états financiers* est énoncée dans les paragraphes 1-155. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 1 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. La présente Norme a pour objectif de prescrire le mode de présentation générale des états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l’entité pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entités. Pour atteindre cet objectif, la présente Norme fournit des considérations générales de présentation des états financiers, donne des commentaires sur leur structure et établit les dispositions minimum pour le contenu des états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d’engagement. La comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir sur des événements et des opérations spécifiques font l'objet d'autres Normes comptables internationales du secteur public.

Champ d’application

2. **La présente Norme doit s'appliquer à tous les états financiers à usage général, établis et présentés selon la méthode de la comptabilité d’engagement conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.**

3. 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 des rapports financiers adaptés à leurs besoins d’informations particuliers. 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. La présente Norme ne s'applique pas à l’information financière intermédiaire résumée.

4. La présente Norme s’applique de manière égale à toutes les entités, qu’elles doivent préparer ou non des états financiers consolidés ou des états financiers individuels, tels que définis dans IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels*.

5. **La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.**

6. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l’IPSASB explique que les entreprises publiques (les « GBE », en anglais, pour Government Business Enterprises) appliquent les IFRS publiées par IASB. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 7 ci-après.

Définitions

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

   La <u>comptabilité d’engagement</u> 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 exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés

selon la comptabilité d'engagement 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 apports des contributeurs désignent les avantages économiques futurs ou le 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 :

(a) transfère un droit sur (i) 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 (ii) la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité ; et/ou

(b) peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.

Les distributions aux contributeurs désignent 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.

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

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période 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.

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 récupération totale 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.

Impraticable. 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 arriver.

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 omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions ou les évaluations des utilisateurs 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 taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

L'actif net/situation nette est le solde des actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des actifs nets / 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.

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période 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 d'autres IPSAS sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes ; ils figurent dans le *Glossaire des définitions*, qui fait l'objet d'une publication séparée.

7A. Les termes suivants sont décrits dans IPSAS 28, *Instruments financiers* : *présentation* et sont employés dans la présente Norme avec la signification indiquée dans IPSAS 28 :

(a) instrument financier remboursable au gré du porteur classé comme un instrument de capitaux propres (décrit aux paragraphes 15 et 16 d'IPSAS 28) ;

(b) un instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation et est classé comme un instrument de capitaux propres (décrit aux paragraphes 17 et 18 d'IPSAS 28).

Entité économique

8. 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.

9. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».

10. 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.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

11. Les actifs 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.

Entreprises publiques

12. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit. IPSAS 6fournit des indications sur la manière de déterminer l'existence d'une situation de contrôle à des fins d'information financière. Il y a lieu de s'y référer pour déterminer si une entreprise publique est contrôlée par une autre entité du secteur public.

Importance relative

13. Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leur prise de décisions et l'évaluation de ces dernières.

Actif net/situation nette

14. L'expression « actif net/situation nette » est utilisée dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif après déduction des passifs). L'actif net/situation nette peut être positif ou négatif. Il est permis d'utiliser d'autres termes que l'expression actif net/situation nette, pour autant que leur signification soit claire.

Objectif des états financiers

15. Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise des décisions et l'évaluation en matière d'allocation de ressources. En particulier, les objectifs des états financiers à usage général dans le secteur public doivent consister à fournir des informations en vue de la prise de décision et à faire la preuve de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat relatif aux ressources qui lui sont confiées en :

    (a) fournissant des informations sur les sources, la répartition et l'utilisation des ressources financières ;

    (b) fournissant des informations sur la manière dont l'entité a financé ses activités et a fait face à ses besoins de trésorerie ;

    (c) fournissant des informations utiles pour l'évaluation de la capacité de l'entité à financer ses activités et à honorer ses passifs et ses engagements ;

    (d) fournissant des informations sur la situation financière de l'entité et sur son évolution ; et en

    (e) fournissant des informations globales utiles pour l'évaluation de la performance de l'entité en termes de coût du service, d'efficacité et de réalisations.

16. Les états financiers à usage général peuvent également jouer un rôle prédictif ou prospectif, en fournissant des informations utiles pour prédire le niveau de ressources requis pour une exploitation continue, les ressources que celle-ci peut générer, ainsi que les risques et incertitudes associés. L'information financière peut également fournir à l'utilisateur des informations :

    (a) indiquant si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget légalement adopté, et

    (b) indiquant si des ressources ont été obtenues et utilisées conformément aux dispositions légales et contractuelles, notamment en ce qui concerne les limites financières établies par les autorités législatives appropriées.

17. Pour satisfaire à ces objectifs, les états financiers fournissent des informations sur :

    (a) les actifs ;

    (b) les passifs ;

    (c) l'actif net / la situation nette ;

    (d) les produits ;

    (e) les charges ;

    (f) les autres variations d'actifs nets/situation nette ; et

    (g) les flux de trésorerie.

18. Bien que l’information contenue dans les états financiers s’avére pertinente pour répondre aux objectifs du paragraphe 15, il est peu probable qu’elle suffise à les réaliser tous. Cela sera probablement le cas, en particulier, pour les entités dont l’objectif principal ne consiste pas nécessairement à réaliser un bénéfice, dans la mesure où les responsables de la gestion devront probablement rendre des comptes tout autant sur la réalisation de la fourniture des services que sur les objectifs financiers. Des informations supplémentaires, et notamment des états non financiers, pourront être publiées parallèlement aux états financiers afin de fournir une image plus complète des activités de l’entité pendant la période.

Responsabilité au titre des états financiers

19. La responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers varie au sein d’un pays mais aussi d’un pays à l’autre. En outre, il est possible qu’un pays donné établisse une distinction entre les personnes responsables de la rédaction des états financiers et les personnes responsables de l’approbation et de la publication des états financiers. Parmi les exemples de personnes ou de fonctions potentiellement responsables de la préparation des états financiers d’entités individuelles (telles que des ministères ou leur équivalent) figurent la personne qui dirige l’entité (directeur général ou responsable permanent) et le responsable de l’administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central).

20. La responsabilité de la préparation des états financiers consolidés de l’État dans son ensemble repose généralement, conjointement, entre les mains du responsable de l’administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central) ainsi que le ministre des Finances (ou équivalent).

Composantes des états financiers

21. **Un jeu complet d’états financiers comprend :**

    (a) **un état de la situation financière ;**

    (b) **un état de la performance financière ;**

    (c) **un état des variations de l’actif net/situation nette ;**

    (d) **un tableau des flux de trésorerie ;**

    (e) **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 « budget » dans les états financiers ; et**

    (f) **des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.**

22. Les composantes énumérées au paragraphe 21 sont désignées sous différentes appellations tant au sein d’un pays que d’un pays à l’autre. L’état de la situation financière peut également porter le nom de bilan ou d’état de l’actif et du passif. L’état de la performance financière pourra également être appelé état des produits et

charges, compte de résultat, compte d'exploitation, ou compte des profits et des pertes. Les notes peuvent comprendre des éléments dénommés « tableaux » dans certains pays.

23. Les états financiers présentent aux utilisateurs les ressources et les obligations d'une entité à la date de clôture et les flux de ressources entre dates de clôture. Ces informations sont utiles pour les utilisateurs qui évaluent la capacité d'une entité à poursuivre la fourniture de biens et de services à un certain niveau, ainsi que le niveau des ressources susceptible de devoir être fourni à cette entité à l'avenir pour lui permettre de continuer à faire face à ses obligations de prestation de services.

24. Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires (ou équivalent) éventuellement mises en place par une réglementation. L'information financière à usage général publiée par les entités du secteur public peut également servir à déterminer si les ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget légalement adopté. Les entités qui rendent public leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent se conformer aux dispositions d'IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers*. Pour les autres entités, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon les mêmes conventions comptables, la présente Norme encourage l'intégration dans les états financiers d'une comparaison avec les montants budgétés pour la période. Pour ces entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un ou plusieurs budgets, et notamment :

(a) le recours à un format en colonnes pour les états financiers, 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 dépenses engagées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note de bas de page faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.

25. Les entités sont encouragées à présenter des informations complémentaires de manière à aider les utilisateurs à évaluer la performance de l'entité ainsi que la qualité de leur gestion des actifs, ainsi qu'à prendre et évaluer leurs décisions en matière d'affectation de ressources. Ces informations complémentaires peuvent inclure des détails relatifs à la production et aux résultats de l'entité sous la forme (a) d'indicateurs de performance, (b) d'états de performance en termes de services, (c) de revues de programmes et (d) d'autres rapports publiés par les responsables de la gestion sur les réalisations de l'entité pendant la période.

26. Les entités sont également encouragées à publier des informations sur la manière dont elles se conforment à la loi, la réglementation ou aux autres règlements imposés depuis l'extérieur. Lorsque les états financiers ne contiennent pas d'informations en matière de conformité, il est utile qu'une note renvoie aux documents qui les

contiennent. La connaissance de cas de non-conformité est probablement pertinente à des fins de reddition de comptes ; elle peut affecter l'évaluation par un utilisateur de la performance de l'entité et de sa stratégie en termes d'activité. Cela peut également influencer les décisions ultérieures d'affectation de ressources à cette entité.

Considérations générales

Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales du secteur public

27. Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation sincère des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans les IPSAS. L'application des Normes comptables internationales du secteur public, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.

28. **Une entité dont les états financiers sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales du secteur public s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions des Normes comptables internationales du secteur public.**

29. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer à toutes les Normes comptables internationales du secteur public applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose aussi à une entité :

    (a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*. IPSAS 3 établit une hiérarchie des indications faisant autorité, que la direction peut prendre en considération en l'absence de toute Norme spécifiquement applicable à un élément ;

    (b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible ;

    (c) de fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IPSAS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.

30. **Les méthodes comptables inappropriées ne sont corrigées ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.**

31. **Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrit dans la présente norme, l'entité doit s'écarter de cette disposition de la manière décrite au paragraphe 32, si le cadre réglementaire pertinent impose, ou n'interdit pas, un tel écart.**

32. **Lorsqu'une entité s'écarte d'une disposition d'une Norme selon le paragraphe 31, elle doit indiquer :**

    (a) **que la direction estime que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie ;**

    (b) **qu'elle s'est conformée aux Normes comptables internationales du secteur public, à l'exception d'une disposition particulière dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle ;**

    (c) **le titre de la Norme dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement qui aurait été requis selon la Norme, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers défini dans la présente Norme, et le traitement appliqué ; et**

    (d) **pour chaque période présentée, l'effet financier de l'écart sur chaque élément des états financiers qui aurait été présenté si la disposition avait été respectée.**

33. **Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition d'une Norme au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période en cours, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 32(c) et (d).**

34. Le paragraphe 33 s'applique par exemple lorsqu'une entité s'est écartée au cours d'une période précédente d'une disposition d'une Norme lors de l'évaluation d'actifs ou de passifs et que cet écart affecte l'évaluation des variations des actifs et des passifs comptabilisés dans les états financiers de la période en cours.

35. **Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, décrit dans la présente Norme, mais où le cadre réglementaire pertinent interdit un tel écart, l'entité doit réduire, autant que possible, le caractère trompeur perçu du respect de cette disposition, en fournissant les informations suivantes :**

    (a) **le titre de la Norme en question, la nature de la disposition, la raison pour laquelle la direction a conclu que le respect de cette disposition est trompeur en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers énoncé dans la présente Norme ; et**

    (b) **pour chaque période présentée, les ajustements à chaque élément des états financiers, qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.**

36. Pour les besoins des paragraphes 31 à 35, un élément d'information serait contraire à l'objectif des états financiers s'il ne donnait pas une image fidèle des transactions, autres événements et conditions qu'il est censé représenter ou que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à le voir représenter, de sorte qu'il pourrait influencer les décisions prises par les utilisateurs des états financiers. Au moment d'apprécier si le

respect d’une disposition spécifique d’une Norme serait trompeur au point d’être contraire à l’objectif des états financiers, énoncé dans la présente Norme, la direction examine :

(a) pourquoi l’objectif des états financiers n’est pas atteint dans ces circonstances particulières ; et

(b) en quoi les circonstances propres à l’entité diffèrent de celles d’autres entités qui se conforment à cette disposition. Si dans des circonstances similaires, d’autres entités se conforment à la disposition, il existe une présomption réfutable que le respect de la disposition par l’entité ne serait pas trompeur au point d’être contraire à l’objectif des états financiers décrits dans la présente Norme.

37. Les écarts par rapport aux Normes comptables internationales du secteur public en vue de se conformer aux dispositions réglementaires ou légales d’information financière dans un pays donné ne sont pas des écarts contraires à l’objectif des états financiers, décrit dans la présente Norme, comme indiqué au paragraphe 31. Si ces écarts sont significatifs, une entité ne peut pas prétendre se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public.

Continuité d'activité

38. **La capacité de l'entité à poursuivre son activité doit être évaluée lors de l’établissement des états financiers. Cette évaluation doit être réalisée par les personnes responsables de la préparation des états financiers. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'activité sauf s’il y a une intention ou s’il n’y a pas d’autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers ont 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, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d’exploitation, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l’entité n’est pas considérée en situation de continuité d’exploitation.**

39. Les états financiers sont normalement préparés selon l’hypothèse qu’une entité est en situation de continuité d’activité et qu’elle poursuivra ses activités et respectera ses obligations réglementaires dans un avenir prévisible. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'activité est appropriée, les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent en considération toutes les informations dont elles disposent concernant l’avenir, soit un horizon minimal, bien que non limitatif, de douze mois à compter de la date d’autorisation de la publication des états financiers.

40. Cette prise en considération dépend des faits dans chacun des cas, et les évaluations des hypothèses de continuité d’activité ne dépendent pas des tests de solvabilité généralement appliqués aux entreprises commerciales. Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d’activité que sont la liquidité et la solvabilité semblent défavorables, tandis que d’autres facteurs suggèrent que

l’entité reste néanmoins dans une situation de continuité d’exploitation. Par exemple :

(a) pour évaluer la capacité d’un État à poursuivre son activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d’activité même si elles fonctionnent pendant de longues périodes avec un actif net/situation nette négatif ; et

(b) pour une entité individuelle, l’évaluation de son état de la situation financière à la date de clôture peut indiquer que l’hypothèse de la continuité d’activité n’est pas appropriée. Des accords de financement pluriannuels ou autres peuvent toutefois avoir été mis en place pour assurer la continuité de l’activité de l’entité.

41. Le fait de déterminer si l’hypothèse de continuité d’activité est appropriée est essentiellement pertinente dans le cas d’entités individuelles plutôt que pour un État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d’évaluer si le critère de continuité d’activité est approprié, les personnes responsables de la préparation des états financiers peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs relatifs à la performance actuelle et future, à des restructurations potentielles et annoncées d’unités de l’organisation, aux estimations de produits ou la probabilité de la poursuite de financement par l’État, et aux sources potentielles de financement de remplacement, avant de pouvoir conclure si l’hypothèse de continuité de l'activité est appropriée.

Cohérence de la présentation

42. **La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d’une période à l’autre, à moins :**

(a) **qu’il soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l’entité ou à un examen de la présentation de ses états financiers, qu’une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d’application des méthodes comptables selon IPSAS 3 ; ou**

(b) **qu’une Norme comptable internationale du secteur public impose un changement de présentation.**

43. Une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers, peuvent donner à penser qu’il faille présenter les états financiers de manière différente. Ainsi, une entité peut céder une banque d’épargne 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 d’après l’activité principale d’institution financière de l’entité économique sera probablement sans pertinence pour la nouvelle entité économique.

44. Une entité ne modifie la présentation de ses états financiers que si la présentation modifiée fournit des informations fiables et plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers et si la structure modifiée est susceptible de perdurer, de manière à ne

pas affecter la comparabilité. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 55 et 56.

Importance relative et regroupement

45. **Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs.**

46. Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important de transactions ou autres événements qui sont regroupés en catégories selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données condensées et ordonnées formant des postes se retrouvant dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette, le tableau des flux de trésorerie ou les notes. Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation séparée dans le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

47. L'application du 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 non significatives.

Compensation

48. **Les actifs, passifs, revenus et charges ne doivent pas être compensés sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une Norme comptable internationale du secteur public.**

49. Il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, revenus et charges. La compensation dans l'état de la performance financière ou dans l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou autre événement, ne permet aux utilisateurs, (a) ni de comprendre les transactions ou autres événements et conditions qui se sont produits, (b) ni d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. L'évaluation d'actifs nets de réductions de valeur (par exemple des dépréciations au titre de l'obsolescence des stocks et de créances douteuses) n'est pas considérée comme une compensation.

50. IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* définit les produits et impose de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises sur les prix ou les quantités accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant le revenu par les charges qui lui sont liées et qui seraient générées par la même transaction. Par exemple :

(a) les profits et pertes dégagés sur la cession d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés après imputation, sur le produit de la cession, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente correspondants ;

(b) les charges liées à une provision comptabilisée selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie d'un fournisseur), peuvent être enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant.

51. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant global ; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. De tels pertes et profits font toutefois l'objet d'une présentation séparée lorsqu'ils sont significatifs.

52. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*, traite de la compensation des flux de trésorerie.

Informations comparatives

53. **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, les informations relatives à la période précédente doivent être présentées à titre comparatif pour leurs montants inscrits dans les états financiers antérieurs. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.**

54. 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 clôture et qui n'est pas encore réglé, sont indiqués dans les états financiers de la période. Les utilisateurs bénéficient de l'information selon laquelle (a) il y avait une incertitude à la date de clôture de la période antérieure et (b) de la communication des mesures qui ont été prises au cours de la période pour lever cette incertitude.

55. **Lors d'une modification de la présentation ou de la classification des postes dans les états financiers, les montants comparatifs doivent être reclassés sauf si ce reclassement est impraticable. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur :**

(a) la nature du reclassement ;

(b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé(e) ; et

(c) la raison du reclassement.

56. **Lorsqu'il est impraticable de reclasser les montants comparatifs, l'entité doit donner des informations sur :**

(a) la raison de l'impossibilité de reclassement des montants ; et

(b) la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement.

57. L'amélioration de la comparabilité des informations entre périodes peut aider les utilisateurs à prendre et à évaluer des décisions, particulièrement en leur permettant d'apprécier les tendances qui se manifestent dans l'information financière à des fins prédictives. Dans certaines circonstances, il est impraticable de reclasser des informations comparatives d'une période antérieure déterminée pour aboutir à la comparabilité avec la période en cours. Il est possible, par exemple, qu'au cours de la (des) période(s) antérieure(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.

58. En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IPSAS 3 traite des ajustements imposés au titre de l'information comparative.

Structure et contenu

Introduction

59. La présente Norme impose de fournir des informations particulières dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, de l'état des variations de l'actif net / situation nette, et impose une information spécifique pour certains postes dans le corps de ces états ou dans les notes. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation d'un tableau des flux de trésorerie.

60. La présente Norme utilise parfois le terme « informations à fournir » dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées directement (a) dans l'état de la situation financière, (b) l'état de la performance financière, (c) l'état des variations de l'actif net / situation nette et (d) le tableau des flux de trésorerie, ainsi que celles présentées dans les notes. D'autres normes comptables internationales du secteur public imposent également la publication d'informations spécifiques. Sauf disposition contraire dans la présente Norme ou dans une autre Norme, ces informations sont à présenter soit dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie (selon le cas), soit dans les notes.

Identification des états financiers

61. **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**

62. Les Normes comptables internationales du secteur public s'appliquent uniquement aux états financiers ; elles ne s'appliquent pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure d'isoler les informations établies à l'aide des Normes comptables internationales du secteur public des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais qui ne relèvent pas de ces dispositions.

63. **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être présentées de façon bien**

évidente et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :

(a) **la dénomination de l'entité présentant les états financiers ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers, et toute modification de cette information intervenue depuis la date de clôture ;**

(b) **le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique ;**

(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 telle que définie dans IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* ; et**

(e) **le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des montants dans les états financiers.**

64. Les dispositions du paragraphe 63 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, en cas de présentation électronique des états financiers, un système de pages séparées n'est pas toujours utilisé ; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés suffisamment fréquemment pour permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.

65. 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 omission d'informations significatives.

Période de clôture

66. **Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie sa date de clôture et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, outre la durée de la période couverte par les états financiers, elle doit indiquer :**

(a) **la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte ; et**

(b) **le fait que les chiffres comparatifs de certains états tels que l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette, le tableau des flux de trésorerie et les notes liées ne sont pas totalement comparables.**

67. 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 (a) que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de la période et les chiffres

comparatifs ne sont pas comparables, et (b) de mentionner la raison du changement de la date de clôture. Un autre exemple est celui où, en passant de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'engagement, une entité modifie la date de clôture d'autres entités au sein de l'entité économique, afin de permettre l'élaboration d'états financiers consolidés.

68. 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 période d'un an.

Célérité

69. 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. 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.

État de la situation financière

Distinction entre les éléments courants et non courants

70. **Conformément aux paragraphes 76 à 87, une entité doit présenter séparément dans son état de situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être généralement présentés par ordre de liquidité.**

71. **Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, pour chaque ligne d'éléments d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler (a) au plus tard dans les douze mois à compter de la date de clôture et (b) au-delà de douze mois après la date de clôture ; l'entité doit indiquer le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.**

72. Lorsqu'une entité fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer dans l'état de la situation financière les actifs et passifs courants des actifs et passifs non courants fournit une information utile en distinguant les actifs nets courants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités non courantes. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler durant le même exercice.

73. Pour certaines entités, telles que des institutions financières, une présentation des actifs et des passifs par ordre croissant ou décroissant de liquidité apporte une

information fiable et plus pertinente qu'une présentation distinguant les éléments courants des éléments non courants, parce que l'entité ne fournit pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.

74. L'application du paragraphe 70 permet à une entité de présenter certains de ses actifs et de ses passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants, et d'autres par ordre de liquidité lorsque cette présentation apporte des informations fiables et plus pertinentes. La nécessité de mixer les modes de présentation pourrait se faire sentir lorsqu'une entité exerce des activités diverses.

75. Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* impose d'indiquer la date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs, et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres créditeurs. Il est également utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés ou non en tant qu'éléments courants et non courants.

Actifs courants

76. **Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :**

    (a) **il est destiné à être réalisé, vendu ou consommé le cadre du cycle normal de l'exploitation de l'entité ;**

    (b) **il est détenu principalement aux fins d'être négocié ;**

    (c) **il est destiné à être realisé dans les douze mois suivant la date de clôture ; ou**

    (d) **il s'agit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IPSAS 2), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.**

    Tous les autres actifs doivent être classés comme non courants.

77. La présente Norme regroupe sous le terme « d'actifs non courants » les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les actifs financiers qui sont destinés à être détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.

78. Le cycle d'exploitation d'une entité est le temps nécessaire pour transformer des éléments ou des ressources en une production. Ainsi, les États transfèrent des ressources à des entités du secteur public de manière à leur permettre de transformer ces ressources en biens et en services ou en production afin d'atteindre les résultats attendus en matière sociale, politique et économique. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.

79. Les actifs courants comprennent les actifs tels que les impôts à recevoir, les redevances, les amendes et autres droits dus, les stocks et les revenus des actifs financiers de la période qui sont réalisés, consommés ou vendus dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture. Les actifs courants englobent également les actifs détenus essentiellement aux fins de négociation (par exemple certains actifs financiers détenus à des fins de transaction selon IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*) ainsi que la part courante des actifs financiers non courants.

Passifs courants

80. **Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :**

(a) **l'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal ;**

(b) **il est détenu principalement aux fins d'être négocié ;**

(c) **il est à régler dans un délai de douze mois suivant la date de clôture ; ou**

(d) **l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture (voir paragraphe 84). Les termes d'un passif qui pourraient, au gré de la contrepartie, résulter en son règlement par l'émission d'instruments de capitaux propres n'affectent pas son classement.**

Tous les autres passifs doivent être classés comme non courants.

81. Certains passifs courants tels que les transferts dus par l'État, certaines dettes liées au personnel et d'autres coûts opérationnels font partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité. Ces éléments opérationnels sont classés en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la date de clôture. Le même cycle opérationnel sert pour la classification des actifs et des passifs d'une entité. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.

82. D'autres passifs courants qui ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, mais qui doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. Ceci est le cas de certains passifs financiers classés comme détenus à des fins de transaction selon IPSAS 29, des découverts bancaires, et de la partie à court terme des passifs financiers non courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres créditeurs non commerciaux. Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 85 et 86.

83. Une entité classe ses passifs financiers en passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois qui suivent la date de clôture, même si :

(a) l’échéance d’origine était fixée à plus de douze mois ; et

(b) un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de clôture et avant la date d’autorisation de publication des états financiers.

84. Si une entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au moins douze mois après la date de clôture en vertu d’une facilité de prêt existante, elle classe l’obligation comme non courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. Toutefois, lorsque le refinancement ou le renouvellement de l’obligation ne relève pas de la seule discrétion de l’entité (par exemple parce qu’il n’existe pas d’accord de refinancement), le potentiel de refinancement n’est pas pris en compte et l’obligation est classée en tant qu’élément courant.

85. Lorsqu’une entité n’a pas respecté un engagement prévu dans le cadre d’accords d’emprunt à long terme, avant ou à la date de clôture, avec pour effet de rendre le passif remboursable à vue, ce passif est classé en tant que passif courant, même si le prêteur a accepté, après la date de clôture mais avant l’autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement suite à ce manquement. Le passif est classé en tant que passif courant parce qu’à la date de clôture, l’entité ne dispose pas d’un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date.

86. Cependant, le passif est classé comme non courant si le prêteur a accepté, à la date de clôture, d’octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze mois après la date de clôture, période pendant laquelle l’entité peut remédier à ses manquements et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l’emprunt.

87. Dans le cas des emprunts classés en tant que passifs courants, si les événements suivants se produisent entre la date de clôture et la date d’autorisation de publication des états financiers, ces événements remplissent les conditions de présentation comme événements ne donnant pas lieu à un ajustement des états financiers, selon IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* :

(a) refinancement à long terme ;

(b) régularisation d’un manquement relatif à un contrat d’emprunt à long terme ; et

(c) l’octroi par le prêteur d’un délai de grâce afin de régulariser un manquement relatif à un contrat d’emprunt à long terme, prenant fin au moins douze mois après la date de clôture.

Informations à présenter dans l’état de la situation financière

88. **Au minimum, l’état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants suivants :**

(a) **immobilisations corporelles ;**

(b) **immeubles de placement ;**

(c) **immobilisations incorporelles ;**

(d) **actifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (e), (g), (h) et (i)) ;**

(e) **participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;**

(f) **stocks ;**

(g) **créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) ;**

(h) **créances issues d'opérations avec contrepartie directe ;**

(i) **trésorerie et équivalents de trésorerie ;**

(j) **taxes et transferts dus ;**

(k) **dettes issues d'opérations avec contrepartie directe ;**

(l) **provisions ;**

(m) **passifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (j), (k) et (l)) ;**

(n) **intérêts minoritaires, présentés au sein de l'actif net / situation nette ; et**

(o) **l'actif net / situation nette attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante.**

89. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la situation financière lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.**

90. La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 88 fournit simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément dans l'état de la situation financière. Des exemples de format sont présentés dans le Guide d'application 1 de la présente Norme. De plus :

(a) des postes sont rajoutés lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément ou le regroupement d'éléments similaires justifient une présentation séparée pour comprendre la situation financière de l'entité ; et

(b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et ses transactions afin de fournir des informations nécessaires à la compréhension de la situation financière de l'entité.

91. Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation :

(a) de la nature et de la liquidité des actifs ;

(b) de la fonction des actifs au sein de l'entité ; et

(c) des montants, de la nature et de l'échéance des passifs.

92. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. À titre d'exemple, différentes

catégories d’immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué selon IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*.

Informations à présenter soit dans l’état de la situation financière soit dans les notes

93. **L’entité doit indiquer, soit dansà l’état de la situation financière soit dans les notes, les subdivisions complémentaires des postes présentés, classées d’une manière adaptée à l’activité de l’entité.**

94. Le niveau de détail de ces subdivisions dépend des dispositions des Normes comptables internationales du secteur public et de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Les facteurs énoncés au paragraphe 91 servent également à établir la base de la subdivision. Les informations à fournir varient pour chaque élément ; à titre d’exemple :

(a) les immobilisations corporelles sont ventilées par catégorie selon IAS 17 ;

(b) les créances sont ventilées en montants à recevoir des usagers, taxes et autres produits des opérations sans contrepartie directe, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants ;

(c) les stocks sont subdivisés, selon IPSAS 12, *Stocks*, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis ;

(d) les taxes et transferts dus sont subdivisés en remboursements de taxes dus, transferts dus et montants dus aux autres membres de l’entité économique ;

(e) les provisions sont ventilées en provisions relatives aux avantages du personnel et autres éléments ; et

(f) les composants de l’actif net/situation nette sont ventilés en apports en capital, soldes cumulés, et réserves.

95. **Lorsqu’une entité n’a pas de capital social, elle doit fournir, soit dans l’état de la situation financière soit dans les notes, des informations concernant l’actif net / situation nette, en montrant séparément :**

(a) **les apports en capital, à savoir le total cumulé à la date de clôture des apports des contributeurs, diminué des distributions aux contributeurs ;**

(b) **les soldes cumulés ;**

(c) **les réserves, y compris une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l’actif net/situation nette ;**

(d) **les intérêts minoritaires.**

95A. **Si une entité a reclassé :**

(a) **un instrument financier remboursable au gré du porteur classé comme un instrument de capitaux propres ; ou**

(b) **un instrument qui impose 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 est classé comme un instrument de capitauxpropres ;**

en passifs financiers et en actif net/situation nette, elle doit indiquer le montant reclassé en entrée et en sortie de chaque catégorie (passifs financiers et en actif net/situation nette), ainsi que la date et le motif justifiant ce reclassement.

96. De nombreuses entités du secteur public n'ont pas de capital social, mais sont soumises au contrôle exclusif d'une autre entité du secteur public. La nature de la participation de l'État dans l'actif net/situation nette de l'entité est probablement issue d'une combinaison d'apports en capital et de la somme des soldes cumulés et des réserves de l'entité, ce qui constitue le reflet de l'actif net/situation nette attribuable aux activités de l'entité.

97. Dans certains cas, il peut y avoir des intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette de l'entité. Par exemple, au niveau de l'échelon central, l'entité économique peut comprendre une entreprise publique partiellement privatisée. Dès lors, des actionnaires privés peuvent avoir une participation financière dans l'actif net/situation nette de l'entité.

98. **Lorsqu'une entité a un capital constitué de parts, outre les informations visées au paragraphe 95, elle doit fournir soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes annexes, les informations suivantes :**

(a) **pour chaque catégorie de capital :**

(i) le nombre de parts autorisées ;

(ii) le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées ;

(iii) la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale ;

(iv) un rapprochement entre le nombre de parts en circulation au début et en fin d'année ;

(v) les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie de parts, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital ;

(vi) les actions de l'entité détenues par elle-même ou par ses entités contrôlées ou entreprises associées ; et

(vii) les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants ; et

(b) **une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette.**

État de la performance financière

Résultat de la période

99. **Tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le résultat, à moins qu'une Norme comptable internationale du secteur public n'impose un traitement différent.**

100. En règle générale, tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d’un exercice doivent être inclus dans le résultat. Cette disposition inclut les effets des changements d’estimations comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du résultat de la période. IPSAS 3 traite de deux circonstances de ce type : la correction d’erreurs et l’effet des changements de méthodes comptables.

101. D’autres normes traitent des éléments susceptibles de répondre à la définition de revenu ou de charge figurant dans la présente Norme, mais qui sont généralement exclus du résultat. C’est le cas, par exemple, des surplus de réévaluation (voir IPSAS 17), (a) de certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d’une activité étrangère (voir IPSAS 4) et (b) des profits ou pertes résultant de la réévaluation d’actifs financiers disponibles à la vente (les indications sur l’évaluation des actifs financiers figurent dans la norme IPSAS 29).

Informations à présenter dans l’état de la performance financière

102. **Au minimum, l’état de la performance financière doit comporter des postes présentant les montants suivants au titre de la période :**

(a) **produit des activités ordinaires ;**

(b) **charges financières ;**

(c) **la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;**

(d) **les profits ou pertes avant impôts comptabilisés lors de la cession des actifs ou l’extinction de passifs attribuables à des activités abandonnées ; et**

(e) **solde.**

103. **Les postes suivants doivent être indiqués dans l’état de la performance financière en tant qu’affectations du solde de la période :**

(a) **le solde attribuable aux intérêts minoritaires ; et**

(b) **le solde attribuable aux détenteurs de l’entité contrôlante.**

104. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l’état de la performance financière lorsqu’une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l’entité.**

105. Dans la mesure où, les effets des différentes activités d'une entité, de ses opérations et autres événements diffèrent dans leur impact sur sa capacité à satisfaire à ses obligations de prestations de service, la communication des éléments de performance financière aide à comprendre la performance financière atteinte et à prévoir les résultats futurs. Des postes supplémentaires sont ajoutés dans l’état de la performance financière et les descriptions utilisées ainsi que leur ordre de présentation sont modifiées si nécessaire afin d’expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en considération sont l’importance relative, la nature et la fonction des composantes des produits et des charges. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 48 sont réunis.

Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes

106. **Lorsque des postes de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont détaillés séparément.**

107. Les circonstances pouvant donner lieu à la présentation séparée des éléments de produits et de charges comprennent :

(a) les dépréciations des stocks à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles à la valeur recouvrable ou à la valeur de service recouvrable, selon les cas, ainsi que la reprise de telles dépréciations ;

(b) les restructurations des activités d'une entité et la reprise de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration ;

(c) les sorties d'immobilisations corporelles ;

(d) les privatisations ou autres sorties de placements ;

(e) les activités abandonnées ;

(f) les règlements de litiges ; et

(g) les autres reprises de provisions.

108. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, les subdivisions des revenus globaux, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.**

109. **Une entité doit présenter, soit dans l'état de performance financière soit dans les notes, une analyse des charges 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.**

110. Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 109 dans l'état de la performance financière.

111. Les charges 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. Cette analyse est fournie selon l'une des deux manières suivantes.

112. La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges de l'état de performance financière selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Cette méthode peut être simple à appliquer car elle ne nécessite aucune affectation des charges aux différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature :

Produit des activités ordinaires		X
Coût des avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	

Autres charges	X	
Total des charges		(X)
Excédent		X

113. Le deuxième type d'analyse est la méthode de classement des charges par fonction, et classe les charges selon le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été consenties. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part d'appréciation considérable. Un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction est le suivant :

Produit des activités ordinaires	X
Charges :	
Charges liées aux soins de santé	(X)
Charges de formation	(X)
Autres charges	(X)
Excédent	X

114. Les charges 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 prestation de services de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de charges pour chacune de ces fonctions.

115. **Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.**

116. Le choix entre la méthode des charges par fonction et la méthode des charges par nature dépend de facteurs à la fois historiques et réglementaires ainsi qu'à la nature de l'entité. Ces deux méthodes fournissent une indication des coûts pouvant être soumis à des variations directes ou indirectes, en fonction de la production de l'entité. Comme chacune des deux méthodes de présentation comporte des avantages selon les types d'entités, la présente Norme impose à la direction de sélectionner la présentation la plus pertinente et la plus fiable. Dans le paragraphe 115 l'expression « avantages du personnel » a la même signification que dans la norme 25 *Avantages du personnel*.

117. **Lorsqu'une entité verse un dividende ou une distribution assimilée à ses contributeurs et qu'elle a un capital constitué de parts, elle doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière, soit dans l'état des variations de l'actif net / situation nette, soit dans les notes, le montant des dividendes ou des distributions assimilées comptabilisé au titre des distributions aux détenteurs des parts de l'entité pendant la période, ainsi que le montant correspondant par part.**

État des variations de l'actif net / situation nette

118. **Une entité doit présenter un état des variations de l'actif net / situation nette présentant :**

(a) **le solde de la période ;**

(b) **chacun des éléments de revenus et de charges de la période comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, conformément aux autres Normes, ainsi que le total de ces éléments ;**

(c) **le total des revenus et des charges de la période (calculé comme la somme de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux détenteurs de l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires ; et**

(d) **pour chaque composante de l'actif net / situation nette présenté séparément, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées en conformité avec IPSAS 3.**

119. **Une entité doit présenter aussi, soit dans l'état des variations de l'actif net / situation nette, soit dans les notes :**

(a) **les montants des transactions avec les détenteurs de parts agissant en cette qualité, en présentant séparément les distributions aux détenteurs ;**

(b) **le solde des excédents ou des déficits cumulés au début de la période et à la date de clôture ainsi que les variations survenant pendant la période ; et**

(c) **dans la mesure où les composants de l'actif net/situation nette sont présentés séparément, un rapprochement entre la valeur comptable de début et de fin d'exercice de chaque composant de l'actif net/situation nette, en indiquant chaque variation séparément.**

120. Les variations de l'actif net/situation nette d'une entité entre deux dates de clôture reflètent l'augmentation ou la diminution de l'actif net de l'entité au cours de la période.

121. La variation totale de l'actif net/situation nette pendant une période représente le solde total pour la période, les autres revenus et charges comptabilisés directement au titre de la variation de l'actif net/situation nette, ainsi que les apports réalisés par les contributeurs et les distributions qui leur sont versées en cette qualité.

122. Les apports réalisés par les contributeurs et les distributions qui leur sont versées comprennent les transferts entre deux entités au sein d'une entité économique (par exemple un transfert d'un État, agissant en qualité de contributeur, à un ministère). Les apports réalisés par des contributeurs ès qualités à des entités contrôlées ne sont comptabilisés comme un ajustement direct de l'actif net/situation nette que dans les situations où ils donneront explicitement lieu à des intérêts résiduels dans l'entité sous la forme de droits sur l'actif net/situation nette.

123. La présente Norme impose que tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde, à moins qu'une autre Norme comptable internationale du secteur public n'impose un traitement différent. D'autres Normes exigent que certains éléments (comme les

écarts de réévaluations et dépréciations, certaines différences de conversion de monnaies étrangères) soient comptabilisés directement en tant que variation de l'actif net/situation nette. Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de revenus et de charges dans l'évaluation des variations de la situation financière d'une entité entre deux dates de clôture, la présente Norme impose la présentation d'un état des variations de l'actif net/situation nette qui mette en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans l'actif net / situation nette.

124. IPSAS 3 impose, dans la mesure du possible, des ajustements réetroactifs pour refléter les changements de méthodes comptables, sauf lorsque les dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public imposent un autre traitement. IPSAS 3 impose également d'effectuer de manière rétrospective, dans la mesure du possible, des retraitements destinés à corriger les erreurs. Les ajustements et retraitements reétroactifs sont effectués sur le solde des excédents ou des déficits cumulés, sauf si une Norme comptable internationale du secteur public impose l'ajustement rétrospectif d'une autre composante de l'actif net / situation nette. Le paragraphe 118(d) impose de présenter dans l'état de variation de l'actif net / situation nette l'ajustement total opéré sur chaque composante de l'actif net / situation nette fournie résultant de chacun des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs. Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période en cours.

125. Les dispositions des paragraphes 118 et 119 peuvent être satisfaites en recourant à une présentation en colonnes permettant de rapprocher le solde d'ouverture du solde de clôture de chacun des éléments de l'actif net / situation nette. Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments définis au paragraphe 118 dans l'état des variations de l'actif net / situation nette. Dans cette approche, les éléments décrits au paragraphe 119 sont présentés dans les notes.

Tableau des flux de trésorerie

126. Les informations relatives aux flux de trésorerie donnent aux utilisateurs des états financiers une base permettant (a) d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et (b) de déterminer les besoins qu'a l'entité d'utiliser ces flux de trésorerie. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes.

Notes

Structure

127. **Les notes doivent :**

(a) **présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 132 à 139 ;**

(b) **indiquer les informations imposées par les normes comptables internationales du secteur public qui ne sont pas présentées dans l'état de la position financière, l'état de la performance financière, l'état des**

variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie ; et

(c) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie, mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'entre eux.**

128. **Dans la mesure du possible, les notes doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état de la situation financière, de l'état de la performance financière, de l'état des variations de l'actif net / situation nette et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à une information correspondante dans les notes.**

129. Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités, les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant :

(a) une déclaration de conformité aux Normes comptables internationales du secteur public (voir paragraphe 28) ;

(b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 132) ;

(c) des informations supplémentaires permettant de justifier les éléments présentés dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette ou le tableau des flux de trésorerie en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états et chacun des postes ; et

(d) d'autres informations dont :

(i) les passifs éventuels (voir IPSAS 19) et les engagements contractuels non comptabilisés ; et

(ii) des informations non financières, par exemple les objectifs et les méthodes de l'entité en matière de gestion des risques financiers (voir IPSAS 30).

130. Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. À titre d'exemple, des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées dans l'excédent ou le déficit peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent des éléments de l'état de la performance financière et les secondes des éléments de l'état de la situation financière. Néanmoins, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes est retenue.

131. Les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

132. **Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur :**

(a) **la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour la préparation des états financiers ;**

(b) **dans quelle mesure l'entité a appliqué les dispositions transitoires des Normes comptables internationales du secteur public ; et**

(c) **les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.**

133. Il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) dans les états financiers (par exemple coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur, valeur recouvrable ou valeur du service recouvrable) car la base sur laquelle sont établis les états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.

134. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes comptables internationales du secteur public. Un exemple en est la comptabilisation par un coentrepreneur de sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de l'intégration proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises*). Certaines Normes IPSAS imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes que ces normes autorisent. IPSAS 17 impose par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.

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 ont eu lieu, les

méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires sont indiquées.

136. Une méthode comptable peut être significative du fait de la nature des opérations de l'entité, même si les montants apparaissant pour la période en cours et les périodes antérieures ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable significative qui n'est pas spécifiquement imposée par les Normes comptables internationales du secteur public, mais qui est retenue et appliquée selon IPSAS 3.

137. **Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans les autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 140), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.**

138. Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction procède à divers jugements, autres que ceux impliquant des estimations, qui peuvent avoir un impact significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine :

(a) si les actifs sont des immeubles de placement ;

(b) si des accords portant sur la livraison de biens et / ou de services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés constituent des contrats de location ;

(c) si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produit des activités ordinaires ; et

(d) si la substance de la relation entre l'entité présentant les états financiers et les autres entités indique que les autres entités sont contrôlées par l'entité présentant les états.

139. Certaines informations fournies selon le paragraphe 137 sont imposées par d'autres Normes IPSAS. IPSAS 6, par exemple, impose à une entité de donner des informations sur les raisons pour lesquelles la part d'intérêt de l'entité ne constitue pas un contrôle de l'entreprise détenue qui n'est pas une entité contrôlée, même si plus de la moitié des droits de votes réels ou potentiels sont détenus directement ou indirectement par des entités contrôlées. IPSAS 16 impose la communication d'une information sur les critères développés par l'entité pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

Sources principales d'incertitude relative aux estimations

140. **Une entité doit fournir dans les notes des informations concernant (a) les hypothèses-clé relatives à l'avenir et (b) les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs**

et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à :

(a) **leur nature ; et**

(b) **leur valeur comptable à la date de clôture.**

141. La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets d'événements futurs incertains sur ces actifs et passifs à la date de clôture. Par exemple, en l'absence de prix du marché observés récemment et qui permettent d'évaluer les actifs et passifs suivants, des estimations prévisionnelles sont nécessaires pour évaluer (a) la valeur recouvrable de certaines catégories d'immobilisations corporelles, (b) l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks et (c) les provisions subordonnées au dénouement de litiges en cours. Ces estimations impliquent des hypothèses relatives à des éléments tels que la prise en compte des risques dans les flux de trésorerie ou les taux d'actualisation pratiqués, et l'incidence de l'évolution future des prix sur d'autres coûts.

142. Les hypothèses-clés et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations, qui sont présentées selon le paragraphe 140, se rapportent aux estimations qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Comme le nombre de variables et d'hypothèses affectant l'éventuelle résolution future des incertitudes augmente, ces jugements deviennent de plus en plus subjectifs et complexes, et l'éventualité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs augmente normalement en conséquence.

143. Les informations citées au paragraphe 140 ne sont pas imposées pour les actifs et passifs qui présentent un risque important de variation significative de leur valeur comptable au cours de la période suivante si, à la date de clôture, ils sont évalués à leur juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés (leur juste valeur pourrait varier de manière significative au cours de la période suivante, mais ces variations ne découleraient pas des hypothèses ou autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture).

144. Les informations à fournir au paragraphe 140 sont présentées de manière à aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir et des autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations. La nature et l'étendue des informations fournies varient en fonction de la nature des hypothèses et autres circonstances. Les types d'informations fournies sont par exemple :

(a) la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude d'estimation ;

(b) la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité ;

(c) la résolution prévue d'une incertitude et l'ampleur des issues raisonnablement possibles au cours de la période suivante pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés ; et

(d) une explication des modifications apportées aux hypothèses retenues pas le passé relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure.

145. Lors de la communication des informations requises au paragraphe 140, il n'est pas nécessaire de donner des informations budgétaires ou des prévisions.

146. Lorsqu'il est impossible de fournir des informations sur l'ampleur des effets possibles d'une hypothèse-clé ou d'une autre source principale d'incertitude relative aux estimations à la date de clôture, l'entité indique qu'il est raisonnablement possible, compte tenu des connaissances actuelles, qu'au cours de la période suivante, les résultats différents des hypothèses retenues puissent nécessiter un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif ou du passif concerné. Dans tous les cas, l'entité fournit des informations sur la nature et sur la valeur comptable de l'actif ou du passif spécifique (ou de la catégorie d'actifs ou de passifs) affectés par l'hypothèse.

147. Les informations fournies au paragraphe 137 sur les jugements particuliers posés par la direction dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité ne concernent pas les informations fournies à propos des sources principales d'incertitude relative aux estimations dans le paragraphe 140.

148. Les informations fournies au sujet de certaines hypothèses principales qui seraient imposées dans les autres cas par le paragraphe 140 sont imposées par d'autres Normes IPSAS. IPSAS 19, par exemple, impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IPSAS 30 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IPSAS 17 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

Capital

148A. **Une entité fournit les informations permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer ces objectifs, politiques et procédures en matière de gestion du capital.**

148B. Afin de se conformer au paragraphe 148A l'entité fournit les informations suivantes :

(a) des informations qualitatives sur ses objectifs, politiques et procédures en matière de gestion du capital, comprenant (de manière non exhaustive) :

(i) une description du capital géré ;

(ii) dans le cas d'une entité soumise à des obligations d'origine externe en matière de capital, la nature de ces obligations et la manière dont elles sont prises en compte dans la gestion du capital ; et

(iii) comment elle atteint ses objectifs de gestion du capital.

(b) Des données quantitatives sommaires relatives au capital géré. Certaines entités classent certains passifs financiers en capital (par exemple certaines formes de dette subordonnée). D'autres entités excluent du capital certaines composantes de la situation nette (par exemple les composantes relevant d'une couverture de flux de trésorerie).

(c) Toute variation de (a) et de (b) par rapport à la période précédente.

(d) Elle indique si, pendant la période, elle a dû se conformer aux obligations externes auxquelles elle est soumise en matière de capital.

(e) Dans le cas où elle ne se serait pas conformée aux obligations externes auxquelles elle est soumise en matière de capital, elle indique les conséquences du non-respect de ces obligations.

Ces informations doivent être basées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité.

148C. Une entité peut gérer son capital de diverses façons et être soumise à différentes obligations en matière de capital. Par exemple, un conglomérat peut comprendre des entités engagées dans des activités bancaires et d'assurance dans le cadre de nombreuses législations différentes. Dans les cas où une information globale sur les obligations en matière de capital ou sur la gestion du capital ne serait pas utile aux utilisateurs des états financiers ou fausserait leur compréhension des ressources capitalistiques d'une entité, l'entité fournit une information distincte relative à chaque obligation à laquelle l'entité est soumise.

Instruments financiers remboursables au gré du porteur classés en actif net/situation nette

148D. **Pour les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres, une entité doit fournir les informations suivantes (si ces informations ne sont pas fournies par ailleurs) :**

(a) **une synthèse chiffrée relative au montant classé en actif net/situation nette ;**

(b) s**es objectifs, politiques et processus de gestion de son obligation de rachat ou de remboursement des instruments à la demande des porteurs, en précisant toute modification intervenue depuis la période précédente ;**

(c) **les sorties de trésorerie prévues lors du remboursement ou du rachat de cette catégorie d'instruments financiers ; et**

(d) u**ne information sur les modalités de détermination des prévisions de sorties de trésorerie lors du remboursement ou du rachat.**

Autres informations à fournir

149. **Une entité fournit les informations suivantes dans les notes :**

(a) **le montant des dividendes ou des distributions assimilées proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui**

ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux propriétaires pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action ; et

(b) **le montant de dividendes préférentiels cumulatifs, ou des distributions assimilées, non comptabilisés.**

150. **Une entité doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par 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 la réglementation qui régit les activités de l'entité ; et**

(d) **la dénomination de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant) ;**

(e) **s'il s'agit d'une entité à durée de vie limitée, une information sur sa durée de vie.**

Dispositions transitoires

151. **Toutes les dispositions de la présente Norme s'appliqueront dès la date de leur première adoption, sauf pour les éléments qui n'ont pas été comptabilisés en vertu de dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public. Les dispositions de la présente Norme en matière d'information à fournir ne s'appliqueront pas à ces éléments jusqu'à l'expiration de la disposition transitoire de l'autre Norme comptable internationale du secteur public. Une information comparative n'est pas imposée concernant les états financiers pour lesquels la méthode de la comptabilité d'engagement est utilisée pour la première fois conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.**

152. Nonobstant l'existence de dispositions transitoires selon une autre Norme comptable internationale du secteur public, les entités qui sont sur le point d'adopter la méthode de la comptabilité d'engagement pour la communication d'informations financières sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de cette autre norme dès que possible.

Date d'entrée en vigueur

153. **Toute entité devra appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

153A. Les paragraphes 79 et 82 ont été amendés par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier

2011. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.

153B. Le paragraphe 150 a été amendé et les paragraphes 7A, 95A, et 148D insérés par IPSAS 28. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 28 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

153C. Les paragraphes 75, 129 et 148 ont été amendés et les paragraphes 148A à 148C insérés par IPSAS 30. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 30 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

153D. Le paragraphe 80 a été amendé par les *Améliorations des IPSAS* publiées en novembre 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2012. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.

154. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Retrait d'IPSAS 1 (2000)

155. La présente Norme annule et remplace IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, révisée en 2000.

Annexe A

Caractéristiques qualitatives de l'information financière

La présente annexe fait partie intégrante d'IPSAS 1.

L'IPSASB a publié en janvier 2013 le Chapitre 3, Caractéristiques qualitatives, du Cadre Conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (le Cadre Conceptuel). Le chapitre 3 détaille les caractéristiques qualitatives (QC) de l'information incluse dans les rapports financiers à usage général (GPFRs) ainsi que les contraintes générales qui leur sont applicables.

Les caractéristiques qualitatives de cette annexe continuent d'être applicables aux normes existantes, sauf mention contraire. Les caractéristiques qualitatives du Cadre Conceptuel seront applicables dans les futures normes. Les modifications éventuelles des normes qui proviennent de la publication du Cadre Conceptuel, y compris la suppression éventuelle de cette Annexe feront l'objet d'une analyse, une fois le Cadre Conceptuel terminé.

Le paragraphe 29 de la présente Norme exige d'une entité qu'elle présente des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à répondre à certaines caractéristiques qualitatives. Le présent guide d'application 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. 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. 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.

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 la période 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.

Cependant l’exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, (a) la création de réserves dissimulées ou de provisions excessives, (b) la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou (c) la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

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 :

(a) La comparaison d’états financiers d’entités différentes, et

(b) 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.

Annexe B

Modifications apportées aux autres IPSAS

Les modifications apportées à la présente annexe doivent être appliquées au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présentes modifications doivent s'appliquer à cette période antérieure.

A1 Dans les Normes IPSAS applicables au 1er janvier 2008 :

(a) les références au « solde net » sont remplacées par des références au « solde » ; et

(b) les références aux « notes aux états financiers » sont remplacées par des références aux « notes ».

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 1, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 1 suite aux « Améliorations générales » publiées par l' IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence des Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) relatives à la méthode de la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes comptables internationales du secteur public relatives à la comptabilité d'engagement faisant l'objet de la convergence avec les IFRS transposent les dispositions, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public justifiant un écart. Un écart par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsque l'insertion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines dispositions dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la « *comparaison avec l'IFRS* » figurant dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage proposant l'amendement de 13 Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les Normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 1, publiée en janvier 2000, était fondée sur IAS 1 (révisée en 1997), publiée à nouveau en décembre 2003. Fin 2003, l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a lancé un Projet d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS, lorsque cela est possible, avec les normes comptables internationales correspondantes publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 1 améliorée et a généralement repris les raisons de l'IASB pour réviser l'IAS et les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du Service de souscription complet de l'IASB peuvent avoir accès auxles Bases des Conclusions sur le site Internet de

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

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

l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où l'IPSASB s'écarte de sa norme comptable internationale correspondantes, la Base des conclusions explique les raisons de cet écart dues aux spécificités du secteur public.

BC6. IAS 1 a été amendée sur la base des normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. IPSAS 1 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des Normes internationales d'information financière et publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des exigences contenues dans ces Normes internationales d'information financière pour les entités du secteur public.

Produits

BC7. IAS 1 utilise le terme « produits », qui n'est pas utilisé dans IPSAS 1. IPSAS 1 utilise le terme « revenu », qui correspond au terme « produits » dans les normes comptables internationales et les normes internationales d'information financière. Le terme « produits » est plus large que « revenu », puisqu'il englobe les gains s'ajoutant aux revenus. Les IPSAS n'incluent aucune définition des produits et l'introduction d'une telle définition ne faisait pas partie du projet d'amélioration ni ne figurait dans l'ED 26.

Éléments extraordinaires

BC8. IAS 1, *Présentation des états financiers* interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges comme des éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes annexes. L'IASB a décidé que les éléments traités comme extraordinaires résultent des risques commerciaux normaux auxquels une entité est exposée et ne justifient pas la présentation dans une composante séparée du compte de résultat. La nature ou la fonction d'une transaction ou d'un autre événement, plus que sa fréquence, doit permettre de déterminer sa représentation dans le compte de résultat.

BC9. La définition des éléments extraordinaires dans IPSAS 1 (2000), *Présentation des états financiers* différait de la définition incluse dans la version précédente (1993) de IAS 8, *Résultat net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*[3]. Cette différence reflétait le point de vue du secteur public sur la définition d'un élément extraordinaire pour les entités du secteur public.

BC10. La présente Norme n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de revenus et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps de l'état de la situation financière ou dans les notes. IAS 1 interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes. Pour l'IPSASB, les IPSAS ne devraient pas interdire aux entités de fournir des éléments extraordinaires dans les notes ou dans le corps de l'état de la performance financière. Ceci s'explique par le

[3] IPSAS 1 (2000) définissait les éléments extraordinaires comme des « revenus ou les charges 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 ». IAS 8 définissait les « éléments extraordinaires » comme des « produits ou charges résultant d'événements ou de transactions qui sont clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise et dont par conséquent on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière ».

fait que l’IPSASB pense que la présentation d’informations relatives aux éléments extraordinaires peut être cohérente avec les objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Cependant, d’autres membres sont d'avis qu'il n'existe aucune raison spécifique au secteur public de s’écarter des exigences de IAS 1 en la matière. Ils ont également fait remarquer que IPSAS 1 n'interdit pas la présentation séparée d’éléments distincts des activités ordinaires d’un État, que ce soit dans les états financiers ou dans les notes, tant que ces éléments restent significatifs. Ils ne sont pas convaincus qu’il existe une raison spécifique au secteur public de s'écarter de l'interdiction de l’IASB de présenter des « éléments extraordinaires » dans les états financiers.

Révision d’IPSAS 1 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l’IASB en 2008

BC11. L’IPSASB a examiné les révisions d’IAS 1 figurant dans les Améliorations des IFRS publiées par l’IASB en mai 2008 et a approuvé dans l’ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L’IPSASB a conclu qu’il n’existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Révision d’IPSAS 1 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l’IASB en 2009

BC12. L’IPSASB a examiné les révisions d’IAS 1 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l’IASB en avril 2009 et a approuvé dans l’ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L’IPSASB a conclu qu’il n’existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Guide d’application

Le présent guide d’application accompagne IPSAS 1 mais n’en fait pas partie intégrante.

Exemple de présentation des états financiers

IG1. La présente Norme établit les composantes des états financiers et les obligations minimum pour les informations à présenter dans l’état de la situation financière et dans l’état de la performance financière, ainsi que pour la présentation des variations d’actif net/situation nette. Elle décrit également les éléments d’information pouvant être présentés, soit dans le corps de l’état financier concerné, soit dans les notes. Ce guide d’application fournit des exemples simples de présentation pouvant satisfaire aux dispositions de la Norme concernant la présentation de l’état de situation financière, l’état de la performance financière et les variations de l’actif net / situation réelle. L’ordre de présentation et les descriptions utilisées pour chaque poste devraient être modifiés, si nécessaire, pour parvenir à une présentation fidèle en fonction des circonstances spécifiques à chaque entité. Par exemple, les postes d’une entité du secteur public telle que le ministère de la Défense seront probablement sensiblement différents de ceux d’une banque centrale.

IG2. Le modèle d'état de la situation financière est un exemple de présentation d’un état de la position financière qui fait faisant la distinction entre les éléments courants et non courants, peut être présenté. D’autres formats peuvent également être appropriés, à condition que la distinction soit claire.

IG3. Les états financiers ont été préparés à l’intention de gouvernements nationaux et l’état de la performance financière (par fonction) illustre les fonctions des classifications des pouvoirs publics utilisés dans les statistiques financières des États. Ces reclassements fonctionnels ne pourront probablement s’appliquer à toutes les entités du secteur public. Il convient de se référer à la présente Norme pour un exemple de reclassements fonctionnels plus génériques applicables à d’autres entités du secteur public.

IG4. Les exemples ne sont pas destinés à illustrer tous les aspects des IPSAS. Ils ne comprennent pas non plus un jeu complet d’états financiers, lesquels incluraient également un tableau des flux de trésorerie, un résumé des méthodes comptables importantes et d’autres notes explicatives.

Entité du secteur public – Enoncé des méthodes comptables

Entité présentant les états financiers

Les présents états financiers concernent une entité du secteur public (gouvernement national 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 :

- les ministères nationaux ; et
- les entreprises publiques

Base de préparation

Les états financiers sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public pour ce qui concerne la comptabilité d'engagement. La base d'évaluation appliquée est le coût historique ajusté en fonction des réévaluations des actifs.

Les états financiers ont été préparés selon le principe de la continuité d'activité, et les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente pendant toute la période.

Entité du secteur public – Etat de la situation financière

Au 31 décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
ACTIFS		
	X	X
Actifs courants		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
Créances	X	X
Stocks	X	X
Paiements anticipés	X	X
Autres actifs courants	X	X
	X	X
Actifs non courants		
Créances	X	X
Participations dans des entreprises associées	X	X
Autres actifs financiers	X	X
Immobilisations corporelles	X	X
Terrains et constructions	X	X
Immobilisations incorporelles	X	X
Autres actifs non financiers	X	X
	X	X
Total des actifs	X	X
PASSIFS		
Passifs courants		
Montants à payer	X	X
Emprunts à court terme	X	X
Partie courante des emprunts à long terme	X	X
Provisions à court terme	X	X
Avantages du personnel	X	X
Régimes sur complémentaires	X	X
	X	X
Passifs non courants		
Montants à payer	X	X
Emprunts à long terme	X	X
Provisions à long terme	X	X
Avantages du personnel	X	X
Régimes sur complémentaires	X	X
	X	X
Total des passifs	X	X
Actif net	X	X
ACTIF NET/SITUATION NETTE		
Capital apporté par d'autres entités publiques	X	X
Réserves	X	X
Soldes cumulés	X	X
Intérêt minoritaire	X	X
Total de l'actif net/situation nette	X	X

Entité du secteur public – Etat de la performance financière de l'année finissant le 31 décembre 20X2

(Illustrant la classification des charges par fonction)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
Produit des activités ordinaires		
Impôts	X	X
Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X
Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X
Transferts provenant d'autres entités publiques	X	X
Autres produits	X	X
Total des produits	X	X
Charges		
Services généraux au public	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)
Ordre public et sécurité	(X)	(X)
Education	(X)	(X)
Santé	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)
Protection environnementale	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financiers	(X)	(X)
Total des charges	(X)	(X)
Part de l'excédent dans les sociétés associées*	X	X
Solde de la période	X	X
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêts minoritaires	X	X
	X	X

* Ceci correspond à la part de l'excédent dans les entreprises associées attribuable aux détenteurs des entreprises associées, c'est-à-dire, après impôt et intérêts minoritaires dans les entreprises associées.

Entité du secteur public – Etat de la performance financière de l'année finissant le 31 décembre 20X2

(Illustrant la classification des charges par nature)

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
Produit des activités ordinaires		
Impôts	X	X
Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X
Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X
Transferts provenant d'autres entités publiques	X	X
Autres produits	X	X
Total des produits	X	X
Charges		
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)
Subventions et autres transferts versés	(X)	(X)
Fournitures et consommables utilisés	(X)	(X)
Dotations aux amortissements et dépréciation	(X)	(X)
Dépréciation d'immobilisations corporelles*	(X)	(X)
Autres charges	(X)	(X)
Charges financières	(X)	(X)
Total des charges	(X)	(X)
Part de l'excédent dans les entreprises associées	X	X
Solde de la période	X	X
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêt minoritaire	X	X
	X	X

* Dans un état de la performance financière dans lequel les dépenses sont classées par nature, une dépréciation des immobilisations corporelles figure en tant que poste distinct. Par contre, si les charges sont classifiées par fonction, la dépréciation est incluse dans la (les) fonction(s) auxquelles elle se rapporte.

Entité du secteur public – Etat des variations de l'actif net/situation nette de la période clôturés le 31 Décembre 20X1

(en milliers d'unités monétaires)

	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante						
	Apports en capital	**Autres réserves[4]**	**Ecart de conversion**	**Excédents cumulés (Déficits)**	**Total**	**Intérêt minoritaire**	**Total Actifs nets /situation nette**
Solde au 31 décembre 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Changements de méthodes comptables				(X)	(X)	(X)	(X)
Solde retraité	X	X	(X)	X	X	X	X
Variation des capitaux propres 20X1							
Profit résultant de la réévaluation de biens immobiliers		X			X	X	X
Déficit lié à la réévaluation des placements		(X)			(X)	(X)	(X)
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger			(X)		(X)	(X)	(X)
Produits nets comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette		X	(X)		X	X	X
Résultat de la période				X	X	X	X
Total des produits et des charges comptabilisés au titre de la période		X	(X)	X	X	X	X

[4] Les autres réserves sont décomposées par composantes, si les montants sont significatifs.

	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante						
	Apports en capital	**Autres réserves[5]**	**Ecart de conversion**	**Excédents cumulés (Déficits)**	**Total**	**Intérêt minoritaire**	**Total Actifs nets /situation nette**
Solde au 31 décembre 20X1 reporté à nouveau	X	X	(X)	X	X	X	X
Solde au 31 décembre 20X1 reporté à nouveau	X	X	(X)	X	X	X	X
Perte résultant de la réévaluation de biens immobiliers		(X)		X	(X)	(X)	(X)
Gains liés à la réévaluation des placements		X			X	X	X
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger			(X)		(X)	(X)	(X)
Produits nets comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Résultat de la période				(X)	(X)	(X)	(X)
Total des produits et des charges comptabilisés au titre de la période		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Solde au 31 décembre 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

[5] Les autres réserves sont décomposées par composantes, si les montants sont significatifs.

Comparaison avec IAS 1

- IPSAS 1 s'inspire essentiellement d'IAS 1 (2003) et inclut les amendements d'IAS 1 effectués dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées respectivement en mai 2008 et avril 2009. Au moment de publier cette norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 1 ne reprend pas les modifications apportées à IAS 1 suite à la publication d'IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes : Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 1 a été intégré à IPSAS 1 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public ; la discussion de l'application du principe de continuité d'activité, par exemple, a été détaillée.
- IAS 1 permet de présenter soit un état montrant toutes les modifications de l'actif net/situation nette, soit un état des variations de l'actif net/situation nette autres que celles résultant d'opérations en capital avec les contributeurs et de distributions aux contributeurs ès qualités. IPSAS 1 impose de présenter un tableau montrant toutes les variations d'actif net/situation nette.
- IPSAS 1 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 1. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 1. Les termes équivalents de IAS 1 sont « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IPSAS 1 n'utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 1, a un sens plus large que « revenu ».
- Selon la définition de IAS 1, les Normes internationales d'information financière (IFRS) englobent les IFRS, les normes comptables internationales et les interprétations IFRIC et SIC. IPSAS 1 ne définit pas les « Normes comptables internationales du secteur public ».
- IPSAS 1 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 1 (paragraphe 7).
- IPSAS 1 contient des commentaires sur la responsabilité en matière de préparation des états financiers. IAS 1 n'inclut pas le même commentaire (paragraphes 19 à 20).
- IPSAS 1 utilise la phrase « l'objectif des états financiers présenté dans la présente IPSAS » pour remplacer la phrase équivalente « l'objectif des états financiers présenté dans le Cadre » dans IAS 1. Ceci s'explique par le fait que les IPSAS ne contiennent aucun Cadre équivalent.
- IPSAS 1 contient des commentaires concernant la diffusion en temps opportun des états financiers en raison de l'absence de Cadre équivalent dans les IPSAS (paragraphe 69).

- IPSAS 1 n’exclut pas explicitement la présentation d’éléments de revenus et de charges en tant qu’éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps de l’état de la performance financière ou dans les notes annexes. IAS 1 interdit à une entité de présenter des éléments de produits et de charges en tant qu’éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps du compte de résultat ou dans les notes.
- IPSAS 1 contient une disposition transitoire permettant de ne pas publier des éléments exclus des états financiers en vertu de l’application de dispositions transitoires d’une autre norme IPSAS (paragraphe 151).
- IPSAS 1 contient une synthèse faisant autorité sur les caractéristiques qualitatives (basé sur le Cadre de l’IASB) en annexe A.

IPSAS 2 — TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Remerciements

IPSAS 2 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 7, *Tableaux des flux de trésorerie*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 7 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 2 — TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* a été publiée en mai 2000.

Depuis cette date, IPSAS 2 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 2

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
22	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
25	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
27	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
30	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
36	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
37	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
40[1]	Supprimé	IPSAS 3 Décembre 2006 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
41	Supprimé	IPSAS 3 Décembre 2006
42	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
43	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
47	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
63A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
63B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IE	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Mai 2000

IPSAS 2 - TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–4
Utilité des informations sur les flux de trésorerie	5–7
Définitions	8–17
Trésorerie et équivalents de trésorerie	9–11
Entité économique	12–14
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	15
Entreprises publiques	16
Actif net/situation nette	17
Présentation du tableau des flux de trésorerie	18–26
Activités opérationnelles	21–24
Activités d'investissement	25
Activités de financement	26
Présentation des flux de trésorerie lies aux activités opérationnelles	27–30
Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement	31
Présentation des flux de trésorerie pour un montant net	32–35
Flux de trésorerie en monnaie étrangère	36–39
Intérêts et dividendes	40–43
Impôts sur l'excédent net	44–46
Participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises	47–48
Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles	49–53
Opérations sans effet de trésorerie	54–55
Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie	56–58
Autres informations à fournir	59–62
Date d'entrée en vigueur	63–64
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 7	

La Norme comptable internationale du secteur public 2, *Tableaux des flux de trésorerie* est énoncée dans les paragraphes 1-64. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 2 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

Le tableau des flux de trésorerie identifie les sources des entrées de trésorerie, les éléments qui ont fait l'objet de sorties de trésorerie pendant la période, ainsi que le solde de trésorerie à la date de reporting. Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entité sont utiles, en ce qu'elles procurent aux utilisateurs des états financiers des informations pour rendre compte de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat et de prendre des décisions. Les informations concernant les flux de trésorerie permettent aux utilisateurs d'établir comment une entité du secteur public a généré la trésorerie nécessaire au financement de ses activités mais aussi comment cette trésorerie a été utilisée. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources, comme par exemple la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des flux de trésorerie. L'objectif de la présente Norme est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de la période en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice établit un tableau des flux de trésorerie selon les dispositions définies par la présente Norme et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers pour chaque période donnant lieu à la présentation d'états financiers.**

2. Les informations relatives aux flux de trésorerie peuvent servir aux utilisateurs des états financiers d'une entité pour (a) évaluer ses flux de trésorerie, pour (b) évaluer si l'entité se conforme à la législation et à la réglementation (y compris les budgets autorisés le cas échéant) et pour (c) décider de procurer des ressources à une entité ou de conclure des opérations avec elle. Ils sont généralement intéressés par la manière dont l'entité génère et utilise sa trésorerie ou ses équivalents de trésorerie. Ceci est le cas quelle que soit la nature des activités de l'entité, même si la trésorerie peut être considérée comme la base de l'activité même de l'entité, comme cela peut être le cas pour une institution financière du secteur public. Les entités ont besoin de trésorerie essentiellement pour les mêmes raisons, quelle que soit l'activité principale génératrice de produits. Elles ont besoin de trésorerie pour payer les biens et services qu'elles consomment, pour financer les coûts du service de la dette et, dans certains cas, pour réduire leur niveau d'endettement. En conséquence, la présente Norme impose que toutes les entités présentent un tableau des flux de trésorerie.

3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

4. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques (GBE) appliquent les IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans la Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Utilité des informations sur les flux de trésorerie

5. L'information relative aux flux de trésorerie d'une entité permet aux utilisateurs des états financiers de prédire (a) les besoins de trésorerie de l'entité, (b) sa capacité à générer de la trésorerie à l'avenir, et (c) sa capacité à financer les changements dans l'étendue et la nature de ses activités. Le tableau des flux de trésorerie fournit également à l'entité un moyen de justifier les entrées et les sorties de trésorerie pendant la période.

6. Le tableau des flux de trésorerie, lorsqu'il est utilisé de concert avec d'autres états financiers, fournit des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer les changements relatifs à l'actif net/situation nette d'une entité, sa structure financière (y compris sa liquidité et sa solvabilité) et sa capacité à modifier les montants et l'échéancier des flux de trésorerie pour s'adapter aux changements de circonstances et d'opportunités. Il renforce également la comparabilité des informations sur la performance opérationnelle de différentes entités en éliminant les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.

7. L'information sur l'historique des flux de trésorerie est souvent utilisée comme un indicateur utile des montants, échéances et du caractère certain des flux futurs de trésorerie. Elle est également utile pour vérifier l'exactitude des anciennes estimations de flux futurs de trésorerie.

Définitions

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

   La <u>trésorerie</u> comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

   Les <u>équivalents de trésorerie</u> 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 <u>flux de trésorerie</u> sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

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

   Les <u>activités de financement</u> 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 <u>activités d'investissement</u> 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 <u>activités opérationnelles</u> sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

   La <u>date de reporting</u> est la date du dernier jour de la période auquel se rapportent les états financiers.

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

Trésorerie et équivalents de trésorerie

9. 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.

10. Les emprunts bancaires sont en général considérés comme des activités de financement. 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 et des équivalents de trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.

11. Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie ou les équivalents de trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité plutôt que de ses activités opérationnelles, d'investissement et de financement. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de trésorerie en équivalents de trésorerie.

Entité économique

12. Dans la présente Norme, le terme entité économique sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.

13. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment entité administrative, entité financière, entité consolidée et groupe.

14. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

15. Les actifs 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.

Entreprises publiques

16. Les GBE comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit. IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* fournit des indications sur la manière de déterminer l'existence d'une situation de contrôle à des fins d'information financière ; il y a lieu de s'y référer pour déterminer si une entreprise publique est contrôlée par une autre entité du secteur public.

Actif net/situation nette

17. L'expression « *actif net/situation nette* » est utilisée dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif après déduction des passifs). L'actif net/situation nette peut être positif ou négatif. Il est permis d'utiliser d'autres termes que l'expression actif net/situation nette, pour autant que leur signification soit claire.

Présentation du tableau des flux de trésorerie

18. **Le tableau des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie de la période classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.**

19. Une entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité. Le classement par activité fournit une information qui permet aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entité et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie. Cette information peut également être utilisée pour évaluer des relations entre ces activités.

20. Une transaction unique peut inclure des flux de trésorerie qui sont classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités opérationnelles tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

Activités opérationnelles

21. 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) ; ou

    (b) Par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

Le montant des flux de trésorerie nets contribue également à montrer la capacité de l'entité à maintenir sa capacité opérationnelle, à rembourser ses emprunts, à verser des dividendes ou distributions assimilées à ses contributeurs, et à 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.

22. 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) 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 ;

(d) entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits ;

(e) sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts) ;

(f) sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services ;

(g) sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte ;

(h) entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance relatives aux primes et aux sinistres, aux annuités 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 opérationnelles ;

(j) 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 abandonnées ; et

(l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.

Certaines opérations, telles que la cession d'un élément d'une installation de production, peuvent donner lieu à un profit ou à une perte, inclus(e) dans le solde net. Les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement. Cependant, les sorties de trésorerie destinées à la construction ou à l'acquisition d'actifs détenus en vue de la location à d'autres parties, puis détenus par la suite en vue de la vente, tel que décrit au paragraphe 83A d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, sont des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. Les entrées de trésorerie tirées des locations et des ventes ultérieures

de tels actifs sont également des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles.

23. 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.

24. Dans certains pays, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités d'une entité, sans établir de distinction clair 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 en activités courantes, investissements et apports en capital, elle doit les classer en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes aux états financiers.

Activités d'investissement

25. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie indiquent dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Seules les dépenses qui résultent en un actif comptabilisé dans l'état de la situation financière peuvent faire l'objet d'un classement en tant qu'activité d'investissement. 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 comptabilisé 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

26. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle 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 des montants empruntés ; et

(c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur de bail dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles

27. **Une entité présente les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant :**

(a) soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;

(b) soit la méthode indirecte, suivant laquelle le solde net est ajusté des effets des opérations sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelles, passées ou futures, liées à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

28. Les entités sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe. La méthode directe apporte des informations qui (a) peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui (b) ne sont pas disponibles à partir de la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les informations sur les principales catégories d'entrées et sorties de trésorerie brutes peuvent être obtenues :

(a) à partir des enregistrements comptables de l'entité ; ou

(b) en ajustant les produits opérationnels et les charges opérationnelles (intérêts reçus et produits assimilés, et intérêts versés et charges assimilées dans le cas d'une institution financière publique) et les autres éléments de l'état de la performance financière, en fonction :

(i) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles ;

(ii) des autres éléments sans effet de trésorerie ; et

(iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.

29. Les entités qui présentent des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe sont également encouragées à présenter un rapprochement du solde des activités ordinaires avec le flux de trésorerie net des activités opérationnelles. Ce rapprochement pourra être intégré soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes aux états financiers.

30. Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le solde des activités ordinaires pour tenir compte de l'effet :

(a) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles ;

(b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les profits ou pertes de change latents, les excédents non distribués des entreprises associées et les intérêts minoritaires ; et

(c) de tous les autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement

31. **Une entité présente séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie décrits aux paragraphes 32 et 35 sont présentés pour leur montant net.**

Présentation des flux de trésorerie pour un montant net

32. **Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net :**

(a) entrées et sorties de trésorerie effectuées pour le compte de clients, de redevables d'impôt ou de bénéficiaires lorsque les flux de trésorerie découlent des activités de l'autre partie et non de celles de l'entité ; et

(b) entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.

33. Le paragraphe 32(a) ne vise que des opérations dont les soldes résultants de trésorerie sont contrôlés par l'entité présentant les états financiers. Des exemples de telles entrées et sorties de trésorerie sont notamment :

(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 du secteur public ;

(c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie ; et

(d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte.

34. Des exemples d'entrées et sorties de trésorerie visées au paragraphe 32(b) sont les avances et le remboursement des éléments suivants :

(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.

35. **Les flux de trésorerie provenant de chacune des activités suivantes d'une institution financière publique peuvent être présentés pour leur montant net :**

(a) entrées et sorties de trésorerie liées à l'acceptation et au remboursement de dépôts à échéance déterminée ;

(b) placement de dépôts auprès d'autres institutions financières et retrait de ces dépôts ; et

(c) prêts et avances consentis à des clients et remboursement de ces prêts et avances.

Flux de trésorerie en monnaie étrangère

36. **Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date des flux de trésorerie.**

37. **Les flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère aux dates des flux de trésorerie.**

38. Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*. Celle-ci permet d'utiliser un cours de change qui se rapproche du cours réel. A titre d'exemple, un cours de change moyen pondéré pour une période peut être utilisé pour l'enregistrement des opérations en monnaie étrangère et pour la conversion des flux de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère. IPSAS 4 n'autorise pas

l’utilisation du cours de change à la date de reporting pour la conversion des flux de trésorerie d’une entité contrôlée étrangère.

39. Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, l’effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l’ouverture et à la clôture de la période. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d’investissement et de financement et tient compte le cas échéant des écarts qui auraient été constatés si les flux de trésorerie avaient été inscrits au cours de change de clôture.

Intérêts et dividendes ou distributions assimilées

40. **Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes ou distributions assimilées reçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d’une période à l’autre dans les activités opérationnelles, d’investissement ou de financement.**

41. Le montant total des intérêts versés au cours d’une période est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu’ils aient été comptabilisés en charges dans l’état de performance financière ou incorporés au coût d’un actif conformément à l’autre traitement autorisé dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5, *Coûts d’emprunt*.

42. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels par une institution financière du secteur public. Toutefois, il n’y a aucun consensus pour le classement de ces flux de trésorerie pour les autres entités. Les intérêts payés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnels parce qu’ils entrent dans le calcul du solde. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes ou distributions assimilées reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie financiers et flux de trésorerie d’investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

43. Les dividendes ou distributions assimilées versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d’obtention de ressources financières. A contrario, les dividendes ou distributions assimilées versés peuvent être classés parmi les flux de trésorerie des activités opérationnelles dans le but d’aider les utilisateurs à déterminer la capacité d’une entité à verser des dividendes à partir des flux de trésorerie opérationnels.

Impôts sur l’excédent net

44. **Les flux de trésorerie provenant des impôts sur l’excédent net doivent être présentés séparément et classés comme des flux de trésorerie des activités opérationnelles, à moins qu’ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d’investissement.**

45. Les entités du secteur public sont généralement exemptées d'impôt sur leurs excédents nets. Toutefois, certaines entités du secteur public peuvent exercer une activité soumise à une fiscalité équivalente, où les impôts sont prélevés de la même manière que s'il s'agissait d'entités du secteur privé.

46. L'impôt sur l'excédent net résulte d'opérations qui donnent lieu à des flux de trésorerie classés en activité opérationnelle, d'investissement ou de financement dans le tableau des flux de trésorerie. Alors que la charge d'impôt peut être facilement identifiable pour les activités d'investissement et de financement, les flux de trésorerie relatifs à l'impôt sont souvent impossibles à identifier et peuvent survenir lors d'une période différente de celle de la transaction génératrice de flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie d'activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt à une transaction individuelle qui procure des flux de trésorerie classés en activité d'investissement ou de financement, le flux de trésorerie d'impôt est classé, suivant le cas, en activité d'investissement ou de financement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, le montant total d'impôts payés est une information à fournir.

Participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises

47. Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée ou une entité contrôlée selon la méthode de mise en équivalence ou au coût, un détenteur limite ses informations dans le tableau des flux de trésorerie aux flux de trésorerie intervenus entre lui-même et l'entité détenue, par exemple aux dividendes ou distributions assimilées et aux avances.

48. Une entité qui comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement selon la méthode de l'intégration proportionnelle, inscrit dans le tableau des flux de trésorerie consolidé sa quote-part dans les flux de trésorerie de l'entité contrôlée conjointement. Une entité qui présente la même participation selon la méthode de mise équivalence inscrit dans son tableau des flux de trésorerie (a) les flux liés aux participations dans la coentreprise, aux distributions et (b) autres entrées ou sorties de trésorerie entre elle et l'entité contrôlée conjointement.

Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

49. **L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles sont présentés séparément et classés dans les activités d'investissement.**

50. **Une entité indique, 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 prix total d'achat ou de cession ;

    (b) la portion du prix d'achat ou de cession payée en trésorerie et en équivalents de trésorerie ;

(c) le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie ; et

(d) le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de l'entité contrôlée ou de l'unité opérationnelle acquise ou sortie, regroupés par grandes catégories.

51. La présentation séparée sous des rubriques spécifiques des effets des flux de trésorerie des acquisitions et sorties d'entités contrôlées et autres unités opérationnelles 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. Les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne sont pas portés en déduction de ces acquisitions.

52. Le montant global de trésorerie versé ou reçu lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans le tableau des flux de trésorerie après déduction du montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie acquise ou cédée.

53. Les actifs et passifs autres que de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie ne doivent être présentés que si l'entité ou l'unité contrôlante avait antérieurement comptabilisé ces actifs ou passifs. Par exemple, dans le cas de l'acquisition par une autre entité du secteur public d'une entité du secteur public qui prépare des états financiers selon les principes de la comptabilité de caisse, l'entité acquéreuse n'est pas tenue de présenter les actifs et passifs (autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie) de l'entité acquise puisque cette entité n'aura pas comptabilisé d'actifs ou de passifs sans effet de trésorerie.

Opérations sans effet de trésorerie

54. **Les opérations d'investissement et de financement qui ne requièrent pas de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie sont exclues du tableau des flux de trésorerie. De telles opérations sont présentées dans les états financiers de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.**

55. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des opérations sans effet de trésorerie du tableau des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période. Exemples d'opérations sans effet de trésorerie :

(a) l'acquisition d'actifs par le biais d'échanges d'actifs, par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location-financement ; et

(b) la conversion de dettes en capitaux propres.

Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

56. **Une entité indique les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et présente un rapprochement entre les montants de son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés dans l'état de la situation financière.**

57. Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à IPSAS 1, une entité indique la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

58. L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise, est présenté selon la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.

Autres informations à fournir

59. **L'entité doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par l'entité et non disponibles pour l'entité économique et l'accompagner d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers.**

60. Il existe différentes circonstances où les soldes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie détenus par une entité ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité économique. C'est le cas, par exemple, des soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par une entité contrôlée opérant 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 les autres entités contrôlées.

61. Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entité. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire des responsables de la gestion dans les notes aux états financiers, est encouragée et peut inclure :

(a) le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités ;

(b) les montants globaux des flux de trésorerie provenant de chacune des activités opérationnelles, d'investissement et de financement et relatifs aux participations détenues dans des coentités comptabilisées selon la méthode de l'intégration proportionnelle ; et

(c) le montant et la nature des soldes de trésorerie soumis à restrictions.

62. Lorsqu'une entité élabore son budget selon les principes de la comptabilité de caisse, le tableau des flux de trésorerie pourra aider les utilisateurs à comprendre la relation

entre les activités ou les programmes de l'entité et les informations budgétaires de l'État. Il convient de se reporter à IPSAS 1 pour une brève description de la comparaison des chiffres réels et des chiffres budgétés.

Date d'entrée en vigueur

63. **La présente Norme entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant 1er janvier 2011 elle doit l'indiquer**

63A. Le paragraphe 22 a été amendé par les Améliorations des IPSAS publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique l'amendement pour une période ouverte avant 1er janvier 2011 elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer le paragraphe 83A d'IPSAS 17.

63B. Le paragraphe 25 a été amendé par les Améliorations des IPSAS publiées en novembre 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2012. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.

64. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Base des conclusions

Révision d'IPSAS 2 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en 2009

BC1. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 7 figurant dans les Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en avril 2009 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Exemple d'application

Ces exemples accompagnent IPSAS 2 mais ils n'en font pas partie.

Tableau des flux de trésorerie (pour une entité autre qu'une institution financière)

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode directe (paragraphe 27a)

Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES		
Entrées de trésorerie		
Impôts	X	X
Ventes de biens et services	X	X
Subventions	X	X
Intérêts reçus	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X
Sorties de trésorerie		
Coût du personnel	(X)	(X)
Régimes sur complémentaires	(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT		
Acquisitions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X
Produit de la cession de participations	X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie étrangère	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement	(X)	(X)

FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT		
Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement	X	X
Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de la période	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de la période	X	X

Notes au tableau des flux de trésorerie

(a) Trésorerie et équivalents de trésorerie

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière :

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) Immobilisations corporelles

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de subventions en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

(c) Rapprochement des flux de trésorerie nets des activités opérationnelles et du solde net

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Excédent ou (déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Dépréciations	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	**X**	**X**

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(b))

Entité du secteur public – Tableau des flux de trésorerie consolidé pour la période clôturée le 31 décembre 20X2 (en milliers d'unités monétaires)

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Flux de trésorerie des activités opérationnelles		
Excédent ou (déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements d'actifs corporels	X	X
Amortissements d'actifs incorporels	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	**X**	**X**

Notes au tableau des flux de trésorerie

(a) Trésorerie et équivalents de trésorerie

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se composent des fonds en caisse, des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire. La trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant dans le tableau des flux de trésorerie comprennent les montants suivants inscrits dans l'état de la situation financière :

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	X	X

L'entité bénéficie de facilités de crédit non utilisées à hauteur de X, dont X sont utilisables uniquement pour des projets d'infrastructure.

(b) Immobilisations corporelles

Au cours de la période, l'entité économique a acquis des immobilisations corporelles pour un montant total de X, dont X au moyen de subventions en capital accordées par l'État. Des sorties de trésorerie pour un montant de X ont été effectuées pour acquérir des immobilisations corporelles.

Comparaison avec IAS 7

IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* s'inspire essentiellement d'IAS 7, *Tableaux des flux de trésorerie*, et inclut l'amendement d'IAS 7 effectué dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées en avril 2009. Les principales différences entre IPSAS 2 et IAS 7 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de l'IAS 7 a été intégré à IPSAS 2 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 2 utilise parfois une terminologie différente de celle de l'IAS 7. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produit » « état de la performance financière », et « actif net/situation nette » dans IPSAS 2. Les termes équivalents dans IAS 7 sont « produit », « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IPSAS 2 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de l'IAS 7 (paragraphe 8).
- Tout comme IAS 7, IPSAS 2 autorise l'utilisation soit de la méthode directe, soit de la méthode indirecte, pour présenter les flux de trésorerie des activités opérationnelles. Dans les cas où la méthode directe est utilisée pour présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, IPSAS 2 encourage la présentation d'un rapprochement du solde net et des flux de trésorerie opérationnels dans les notes aux états financiers (paragraphe 29).
- Les exemples d'application qui accompagnent IPSAS 2 ne contiennent pas d'illustration d'un tableau des flux de trésorerie pour une institution financière.

IPSAS 3 — MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

Remerciements

IPSAS 3 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 8 (révisée en décembre 2003) *Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 8 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 3 — METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 3.

Depuis cette date, IPSAS 3 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS 2011 (*publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *IPSAS 31, Immobilisations incorporelles* (publiée en janvier 2001)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 3

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
Titres precedent IN 11	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
9	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
11	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
14	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
22	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
59A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

IPSAS 3 - MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3-6
Définitions	7-8
Importance relative	7
Méthodes comptables	9-36
Sélection et application des méthodes comptables	9-15
Cohérence des méthodes comptables	16
Changements de méthodes comptables	17-36
Application des changements de méthodes comptables	24-32
Application rétrospective	27
Limites à l'application rétrospective	28-32
Informations à fournir	33-36
Changements d'estimations comptables	37-45
Informations à fournir	44-45
Erreurs	46-54
Limites au retraitement rétrospectif	48-53
Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure	54
Caractère irréalisable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif	55-58
Date d'entrée en vigueur	59-60
Retrait d'IPSAS 3 (2000)	61
Annexe - Amendements d'autres positions officielles	
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 8	

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* est énoncée dans les paragraphes 1 à 61. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 3 doit 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 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 les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que (a) le traitement comptable et l'information à fournir relatifs aux changements de méthodes comptables, (b) aux changements d'estimations comptables et (c) aux corrections d'erreurs. La présente Norme est destinée à renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers tant dans le temps qu'avec les états financiers d'autres entités.

2. Les informations à fournir sur les méthodes comptables, en dehors de celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers.*

Champ d'application

3. **La présente Norme doit être appliquée lors de la sélection et de l'application des méthodes comptables ainsi que pour la comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.**

4. Les incidences fiscales des corrections des erreurs de périodes antérieures et des ajustements rétrospectifs effectués pour appliquer les changements de méthodes comptables ne sont pas prises en considération dans la présente Norme, puisque de nombreuses entités du secteur public ne sont pas concernées. Les normes comptables nationales ou internationales traitant de l'impôt sur le résultat contiennent des commentaires pratiques sur le traitement des incidences fiscales.

5. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

6. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques (GBE) appliquent les IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (GBE) sont définies dans IPSAS 1.

Définitions

7. **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.

   Un changement d'estimation comptable est un 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.

   Impraticable. L'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. 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 :

(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 des autres informations, les informations relatives aux estimations qui :

(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

Les erreurs d'une période antérieure sont les 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, les négligences, les mauvaises interprétations des faits, et les fraudes.

L'application prospective d'un changement de méthode comptable et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement, à :

(a) appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode ; et

(b) comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable aux périodes en cours et futures affectées par le changement.

L'application rétrospective conduit à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

Le retraitement rétrospectif consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.

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

Importance relative

8. Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public, des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Par conséquent, l'évaluation doit prendre en compte la mesure dans laquelle on pourrait s'attendre raisonnablement à ce que des utilisateurs répondant à ces critères soient influencés dans leurs décisions et leur évaluation de ces décisions.

Méthodes comptables

Sélection et application des méthodes comptables

9. **Lorsqu'une Norme IPSAS s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou une condition, la ou les méthodes comptables appliquée(s) à cet élément sera(ont) déterminée(s) en appliquant la Norme.**

10. Les IPSAS énoncent des méthodes comptables au sujet desquelles l'IPSASB a conclu qu'elles aboutissent à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, autres événements et conditions auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes ne doivent pas être appliquées lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif. Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport aux IPSAS pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

11. Les IPSAS comprennent un guide destiné à assister les entités dans l'application de leurs dispositions normatives. Tout guide indique si ou non il fait partie intégrante de l'IPSAS. Les guides qui font partie intégrante de la Norme ont une force normative. Les guides qui ne font pas partie intégrante de la Norme ne contiennent pas de dispositions relatives aux états financiers.

12. **En l'absence d'une IPSAS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction doit faire usage de jugement pour élaborer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations :**

    (a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions à prendre ; et

    (b) fiables, en ce sens que les états financiers :

        (i) présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité ;

        (ii) traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique ;

        (iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;

(iv) sont prudents ; et

(v) sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

13. Le paragraphe 12 impose l'élaboration de méthodes comptables permettant aux états financiers de fournir des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe A de la Norme IPSAS 1 énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

14. **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 12, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant d'importance, et considérer leur possibilité d'application :**

(a) les dispositions et les commentaires des Normes comptables internationales du secteur public traitant de questions similaires et liées ; et

(b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits des activités ordinaires et des charges décrits dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public.

15. **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 12, la direction peut également considérer (a) les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et (b) les pratiques admises du secteur public ou privé, mais uniquement dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 14. Il peut s'agir par exemple des positions officielles de l'IASB, et notamment du Cadre de Préparation et de Présentation des Etats Financiers, des IFRS et des Interprétations publiées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) de l'IASB ou par l'ancien Standing Interpretations Committee (SIC).**

Cohérence des méthodes comptables

16. **Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables de manière cohérente pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où une IPSAS impose ou permet spécifiquement de regrouper par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une IPSAS impose ou permet un tel regroupement par catégories, il convient de sélectionner la méthode comptable la plus appropriée et de l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.**

Changements de méthodes comptables

17. **Une entité ne doit changer de méthode comptable que si le changement :**

(a) est imposé par une IPSAS ; ou

(b) à pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements et conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.

18. Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa

performance et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 17.**Le passage d'une convention comptable à une autre constitue un changement de méthode comptable.**

20. **Un changement de traitement comptable, de comptabilisation ou d'évaluation d'une opération, d'un événement ou d'une condition dans le cadre d'une convention comptable inchangé est considéré comme un changement de méthode comptable.**

21. **Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :**

    (a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et

    (b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

22. **La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs conformément à IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* ou IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* constitue un changement de méthode comptable à traiter comme une réévaluation conformément à IPSAS 17 ou IPSAS 31 plutôt que conformément à la présente Norme.**

23. Les paragraphes 24 à 36 ne s'appliquent pas aux changements de méthode comptable décrits au paragraphe 22.

Application des changements de méthodes comptables

24. **Sous réserve du paragraphe 28 :**

    (a) une entité doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant de la première application d'une IPSAS conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette Norme ; et

    (b) lorsqu'une entité change de méthode comptable lors de la première application d'une IPSAS qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthode comptable, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.

25. Pour les besoins de la présente Norme, l'application anticipée d'une Norme ne constitue pas un changement volontaire de méthode comptable.

26. En l'absence de Norme IPSAS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, conformément au paragraphe 14, appliquer une méthode comptable issue (a) des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et (b) de pratiques acceptées des secteurs public ou privé, mais uniquement dans la mesure où elles sont cohérentes avec le paragraphe 14. Il peut s'agir par exemple des positions officielles de l'IASB, et notamment du Cadre de préparation et de présentation des états financiers, des Normes IFRS et des interprétations IFRIC ou par l'ancien SIC. Si, suite à un amendement à une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, ce

changement est comptabilisé et présenté comme un changement volontaire de méthode comptable.

Application rétrospective

27. **Sous réserve du paragraphe 28, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective conformément au paragraphe 24(a) ou (b), l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté de l'actif net/situation nette pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.**

Limitations à l'application rétrospective

28. **Lorsque le paragraphe 24(a) ou (b) impose une application rétrospective, un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.**

29. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets, spécifiquement liés à la période, du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et des passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, laquelle peut être la période en cours ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée de l'actif net/situation nette de cette période.**

30. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.**

31. Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que praticable. L'application rétrospective à une période antérieure est impossible, sauf s'il est possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des états d'ouverture et de clôture des situations financières de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée de l'actif net/situation nette de la première période présentée. L'ajustement est généralement pratiqué sur les soldes cumulés. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante de l'actif net/de la situation nette (pour se conformer à une IPSAS, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telle que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que praticable.

32. Lorsqu'il est impraticable pour une entité d'appliquer une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, parce qu'elle ne peut pas déterminer l'effet cumulé de

l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures, l'entité, conformément au paragraphe 30, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne possible. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et actif net/situation nette généré avant cette date. Un changement de méthode comptable est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. Les paragraphes 55 à 58 fournissent des commentaires sur les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

Informations à fournir

33. **Lorsque la première application d'une IPSAS (a) a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou (b) aurait une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore (c) pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :**

    (a) le nom de la Norme ;

    (b) le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ;

    (c) la nature du changement de méthode comptable ;

    (d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires ;

    (e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;

    (f) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;

    (g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et

    (h) si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 24(a) ou (b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

    Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

34. **Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable (a) a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou (b) pourrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore (c) pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité doit fournir les informations suivantes :**

    (a) la nature du changement de méthode comptable ;

(b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;

(c) lour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;

(d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et

(e) si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthode comptable a été appliqué.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

35. **Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une nouvelle IPSAS publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes :**

(a) ce fait ; et

(b) des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle Norme sur les états financiers de l'entité au cours de la période de sa première application.

36. En se conformant au paragraphe 35, une entité considère la présentation des informations suivantes :

(a) le nom de la nouvelle IPSAS ;

(b) la nature du ou des changements imminents de méthode comptable ;

(c) la date à laquelle la Norme doit être appliquée ;

(d) la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer la Norme pour la première fois ; et

(e) soit :

(i) une description de l'impact prévu de la première application de la Norme sur les états financiers de l'entité ; ou

(ii) si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens.

Changements d'estimations comptables

37. En raison des incertitudes inhérentes à la fourniture de services, à la conduite d'activités commerciales ou à d'autres activités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :

(a) le produit de l'impôt dû à l'État ;

(b) les créances douteuses résultant du non recouvrement d'impôts ;

(c) l'obsolescence du stock ;

(d) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers ;

(e) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service procurés par des actifs amortissables, ou le pourcentage d'achèvement de travaux de construction routière ; et

(f) les obligations de garantie.

38. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

39. Une estimation peut devoir être révisée si des changements se produisent concernant les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'une plus grande expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

40. Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

41. **L'effet d'un changement d'estimation comptable autre qu'un changement auquel s'applique le paragraphe 42 doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du solde :**

(a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ; ou

(b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.

42. **Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément de l'actif net/ situation nette, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou d'actif net/situation nette correspondant dans la période du changement.**

43. La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le solde net de la période en cours seulement, soit le solde net de la période en cours et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement d'estimation du montant des créances douteuses n'affecte que le solde net de la période et par conséquent est comptabilisé pendant la période en cours. Toutefois, une variation de la durée d'utilité estimée ou du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service procurés par un actif amortissable affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produits des

activités ordinaires ou en charges de la période en cours. L'effet, le cas échéant, sur les périodes ultérieures est comptabilisé au cours de ces périodes ultérieures.

Informations à fournir

44. **Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est irréalisable d'estimer cette incidence.**

45. **Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner.**

Erreurs

46. Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux IPSAS s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité. Les erreurs potentielles de la période en cours découvertes pendant la période sont corrigées avant l'autorisation de publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure (voir paragraphes 47 à 52).

47. **Sous réserve du paragraphe 48, l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit :**

    (a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou

    (b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et actif net/situation nette de la première période antérieure présentée.

Limites au retraitement rétrospectif

48. **Une erreur d'une période antérieure doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer soit les effets spécifiquement liés à la période soit l'effet cumulé de l'erreur.**

49. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre d'une ou de plusieurs périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et actif net/situation nette de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est possible (cette période peut être la période en cours).**

50. **Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter**

l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date possible.

51. La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue de l'excédent ou du déficit de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris des synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible.

52. Lorsqu'il est impraticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, conformément au paragraphe 50, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date possible. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part du retraitement cumulé des actifs, passifs et actif net/situation nette générée avant cette date. Les paragraphes 55 à 58 fournissent des commentaires sur les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.

53. Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur.

Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

54. **En appliquant le paragraphe 47 une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) la nature de l'erreur d'une période antérieure ;

(b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;

(c) le montant de la correction au début de la première période présentée ; et

(d) si le retraitement rétrospectif est irréalisable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

Caractère impraticable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif

55. Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables à celles de la période en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable (y compris, pour les besoins des paragraphes 56 à 58, son application prospective à des périodes antérieures), soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

56. Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une

information est fournie dans le cadre de transactions, autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être effectuées après la date de présentation de l'information financière. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis la transaction, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) la transaction, l'autre événement ou la condition.

57. Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer les informations qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et

(b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure

des autres informations. Pour certains types d'estimations (par exemple une estimation de la juste valeur ne reposant pas sur un prix observable ou sur des données observables), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.

58. Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur d'une période antérieure relative à la classification d'un bâtiment public en tant qu'immeuble de placement (l'immeuble était classé auparavant en tant qu'immobilisation corporelle), elle ne change pas la base de classification concernant cette période, si la direction a décidé plus tard d'utiliser cet immeuble en tant qu'immeuble de bureaux occupé par son propriétaire. En outre, lorsqu'une entité corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour frais de dépollution résultant d'activités publiques selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* , elle ne tient pas compte des informations relatives à une fuite pétrolière d'une gravité inhabituelle en provenance d'un navire d'approvisionnement naval au cours de la période suivante, qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure. Le fait que des estimations significatives soient souvent nécessaires au moment de modifier l'information comparative présentée pour les périodes antérieures n'empêche pas l'ajustement ou la correction fiable de l'information comparative.

Date d'entrée en vigueur

59. **Les entités doivent appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles couvrant les états financiers ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

59A. Les paragraphes 9, 11, et 14 ont été amendés par les Améliorations des IPSAS publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.

60. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement, telle que définie par les IPSAS, pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 3 (2000)

61. La présente Norme annule et remplace IPSAS 3, *Solde net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* publiée en 2000.

Annexe

Amendements d'autres IPSAS

IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie* est amendée de la façon suivante :

Les paragraphes 40 et 41 concernant les éléments extraordinaires sont supprimés.

L'exemple d'application dans IPSAS 2 qui illustre un tableau des flux de trésorerie d'une entité est modifié pour supprimer toute référence à un élément extraordinaire. Les exemples d'application sont présentés ci-dessous.

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode directe (paragraphe 27a)

Notes annexes au tableau des flux de trésorerie

(c) Rapprochement des flux de trésorerie nets des activités opérationnelles et du solde net

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
Excédent ou (déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Dépréciations	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X

Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(b))

Entité du secteur public – tableau des flux de trésorerie consolidé

Pour la période clôturée le 31 décembre 20x2 (en milliers d'unités monétaires)

(en milliers d'unités monétaires)	**20X2**	**20X1**
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES		
Excédent/(déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Dépréciations	X	X
Augmentation de la provision pour créances douteuses	X	X
Accroissement des dettes envers les fournisseurs	X	X
Augmentation des emprunts	X	X
Augmentation des provisions relatives au coût du personnel	X	X
(Profits)/pertes sur cessions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)
(Profits)/pertes sur cessions de participations	(X)	(X)
Augmentation d'autres actifs courants	(X)	(X)
Augmentation des participations résultant d'une réévaluation	(X)	(X)
Augmentation des créances	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X

IPSAS 18*, Information sectorielle* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 57 a été modifié de la façon suivante :

57. IPSAS 1 impose que, lorsque des éléments de produits des activités ordinaires et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant soient mentionnés séparément. IPSAS 1 cite un certain nombre d'exemples de tels éléments, notamment les réductions de valeur des stocks et des immobilisations corporelles, les provisions pour restructuration, les privatisations et autres sorties d'immobilisations corporelles et de participations à long terme, les activités en cours d'abandon, les règlements de litiges et les reprises de provisions. L'encouragement du paragraphe 56 n'a pas pour but de modifier la classification de ces éléments ni de modifier leur évaluation. Les informations à fournir encouragées par ce paragraphe modifient toutefois le niveau d'importance de ces éléments qui doit s'apprécier non pas au niveau de l'entité mais au niveau du secteur.

Les paragraphes 69 et 70 sont modifiés de la façon suivante :

69. Les changements de méthodes comptables adoptés par l'entité sont traités dans IPSAS 3. IPSAS 3 impose qu'un changement de méthode comptable soit effectué s'il est exigé par une Norme, ou si le changement se traduit par des informations fiables et plus pertinentes dans les états financiers de l'entité sur les transactions, autres événements ou conditions.

70. Les changements de méthodes comptables appliqués au niveau de l'entité et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités selon IPSAS 3. Sauf stipulation contraire d'une nouvelle Norme, IPSAS 3 impose que :

(a) un changement de méthode comptable soit appliqué de manière rétrospective et que les informations relatives aux périodes antérieures soient retraitées, sauf s'il est irréalisable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à la période, soit l'effet cumulé, du changement ;

(b) si l'application rétrospective n'est pas possible pour toutes les périodes présentées, la nouvelle méthode comptable doit être appliquée de manière rétrospective à partir de la première date possible ; et

(c) s'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable au début de la période en cours, cette méthode doit être appliquée de manière prospective à partir de la première date possible.

Les changements suivants sont effectués pour supprimer les références aux éléments extraordinaires :

(a) l'alinéa (a), dans la définition d'un produit sectoriel au paragraphe 27 est supprimé ;

(b) l'alinéa (a), dans la définition d'une charge sectorielle au paragraphe 27 est supprimé ; et

(c) dans les Exemples d'application, l'avant-dernier est supprimé.

Dans IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 111 est supprimé.

Dans les IPSAS applicables au 1er janvier 2008, les références à la version actuelle de IPSAS 3, *Solde net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* sont modifiées et deviennent IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

La révision d'IPSAS 3 résulte du projet d'*Améliorations générales* de l'IASB

Contexte

BCI. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) basées sur la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'engagement qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences liées au contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec les IFRS » incluse dans chaque IPSAS. La comparaison avec IAS 8 renvoie à la version de décembre 2003 de IAS 8 et à aucune autre.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 3, publiée en janvier 2000, était basée sur IAS 8 (révisée en 1993), *Résultat net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003, en tant qu'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 8 améliorée et accepte en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Board de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où les IPSAS s'écartent des IAS correspondantes, les Bases de Conclusion expliquent les raisons spécifiques au secteur public ayant présidé aux divergeances.

BC6. IPSAS 3 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu ni formé son opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 3 suite aux « Améliorations des IFRS » publiées par l'IASB en 2008

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 8 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Guide d'application de IPSAS 3

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

Retraitement rétrospectif des erreurs

IG1. Au cours de la période 20X2, l'entité a découvert que le produit de l'impôt sur le résultat était inexact. Des impôts sur le résultat d'un montant de 6 500 UM[3], qui auraient dû être comptabilisés en 20X1 ont été omis en 20X1 et incorrectement comptabilisés en produits en 20X2.

IG2. Les enregistrements comptables de l'entité pour 20X2 présentent un produit de l'impôt de 60 000 UM (comprenant l'impôt de 6 500 UM qui aurait dû être comptabilisé en soldes d'ouverture), et des charges de 86 500 UM.

IG3. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes :

	UM
Produit de l'impôt	*34 000*
Redevances	*3 000*
Autres produits opérationnels	*30 000*
Total des produits	*67 000*
Charges	*(60 000)*
Excédent	*7 000*

IG4. Le solde à l'ouverture des excédents cumulés s'élevait à 20 000 UM en 20X1 et le solde des excédents cumulés à la clôture s'élevait à 27 000 UM.

IG5. L'entité n'avait aucun autre produit ou charge.

IG6. L'entité avait des apports en capital de 5 000 UM pendant toute la période et aucune autre composante d'actif net/situation nette à l'exception des excédents cumulés.

Entité du secteur public – Etat de la situation financière

		(retraité)
	20X2	*20X1*
	UM	*UM*
Produit de l'impôt	*53 500*	*40 500*
Redevances	*4 000*	*3 000*
Autres produits opérationnels	*40 000*	*30 000*
Total des produits	*97 500*	*73 500*
Charges	*(86 500)*	*(60 000)*
Excédent	*11 000*	*13 500*

[3] Dans ces exemples, les montants monétaires sont libellés en « unités monétaires » (UM).

Entité X du secteur public – Etat de la variation de la situation financière

	Apports en capital	*Excédents cumulés*	*Total*
	UM	*UM*	*UM*
Solde au 31 décembre 20X0	*5 000*	*20 000*	*15 000*
Excédent de la période close le 31 décembre 20X1 retraité	*-*	*13 500*	*13 500*
Solde au 31 décembre 20X1	*5 000*	*33 500*	*38 500*
Excédent de la période close le 31 décembre 20X2	*-*	*11 000*	*11 000*
Solde au 31 décembre 20X2	*5 000*	*44 500*	*49 500*

Extraits des notes annexes aux états financiers

1. Le produit de l'impôt, d'un montant de 6 500 UM, a été incorrectement omis des états financiers de 20X1. Les états financiers de 20X1 ont été retraités pour corriger cette erreur. L'effet du retraitement sur ces états financiers est résumé ci-après. Il n'y a pas d'effet en 20X2.

	Effet sur 20X1
	UM
Augmentation du produit	*6 500*
Augmentation de l'excédent	*6 500*
Augmentation des créances	*6 500*
Augmentation de l'actif net/situation nette	*6 500*

Changement de méthode comptable avec application rétrospective

IG7. Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable concernant le traitement des coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition d'une centrale hydroélectrique en cours de construction. Au cours des périodes antérieures, l'entité avait inscrit ces coûts à l'actif. L'entité a maintenant décidé de les passer en charges plutôt que de les inscrire à l'actif. La direction estime que la nouvelle méthode est préférable car il en résulte un traitement plus transparent des charges financières et elle correspond à la pratique de l'industrie locale, rendant les états financiers de l'entité plus comparables.

IG8. L'entité a inscrit à l'actif les coûts d'emprunt encourus au cours de 20X1 pour 2 600 UM et pour 5 200 UM au cours des périodes antérieures à 20X1. Tous les coûts d'emprunt encourus au cours des périodes antérieurs concernant l'acquisition de la centrale ont été inscrits à l'actif.

IG9. Les enregistrements comptables de 20X2 présentent un excédent avant intérêt de 30 000 UM et une charge d'intérêts de 3 000 UM (qui se rapporte uniquement à 20X2).

IG10. L'entité n'a pas comptabilisé d'amortissement sur la centrale parce qu'elle n'est pas encore en service.

IG11. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes :

	UM
Excédent avant intérêts	*18 000*
Charges d'intérêts	*–*
Excédent	*18 000*

IG12. À l'ouverture en 20X1, les excédents cumulés s'élevaient à 20 000 UM et, à la clôture, les excédents cumulés s'élevaient à 38 000 UM.

IG13. L'entité a eu des apports en capital de 10 000 UM pendant toute la période et aucune autre composante d'actif net/situation nette à l'exception des excédents cumulés.

Entité du secteur public – Etat de la situation financière

		(retraité)
	20X2	*20X1*
	UM	*UM*
Excédent avant intérêts	*30 000*	*18 000*
Charges d'intérêts	*(3 000)*	*(2 600)*
Excédent	*27 000*	*15 400*

Entité du secteur public – Etat de la variation de l'actif net/situation nette

		(retraité)	
	Apports en capital	*Excédents cumulés*	*Total*
	UM	*UM*	*UM*
Solde au 31 décembre 20X0 tel que présenté précédemment	*10 000*	*20 000*	*30 000*
Changement de la méthode comptable relative à l'incorporation à l'actif des intérêts (Note 1)	*-*	*(5 200)*	*(5 200)*
Solde au 31 décembre 20X0 tel que retraité	*10 000*	*14 800*	*24 800*
Excédent de la période close le 31 décembre 20X1 (retraité)	*-*	*15 400*	*15 400*
Solde au 31 décembre 20X1	*10 000*	*30 200*	*40 200*
Excédent de la période close le 31 décembre 20X2	*-*	*27 000*	*27 000*
Clôture au 31 décembre 20X2	*10 000*	*57 200*	*67 200*

Extraits des notes annexes

1. Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable en ce qui concerne le traitement des coûts d'emprunt liés à une centrale hydro-électrique. Au cours de périodes antérieures, l'entité avait inscrit ces coûts à l'actif. Ils sont maintenant comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus. La direction estime que cette méthode fournit des informations

fiables et plus pertinentes car il en résulte un traitement plus transparent des charges financières et elle correspond aux pratiques de l'industrie locale, rendant les états financiers de l'entité plus comparables. Ce changement de méthode comptable a été comptabilisé rétrospectivement, et les états comparatifs pour 20X1 ont été retraités. L'effet du changement sur 20X1 est présenté dans le tableau ci-après. Les excédents cumulés à l'ouverture pour 20X1 ont été réduits de 5 200 UM, montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieurs à 20X1.

Effet sur 20-1	*UM*
(Augmentation) des charges d'intérêts	*(2 600)*
(Diminution) de l'excédent	*(2 600)*
Effet sur les périodes antérieures à 20X1	
(Diminution) de l'excédent	*(5 200)*
(Diminution) des actifs en cours de construction et de l'excédent cumulé	*(7 800)*

Application prospective d'un changement de méthode comptable lorsque l'application rétrospective n'est pas possible

IG14. Au cours de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable pour l'amortissement de ses immobilisations corporelles, de façon à appliquer de manière plus exhaustive une approche par composants, tout en adoptant dans le même temps le modèle de la réévaluation.

IG15. Pendant les années antérieures à 20X2, la comptabilité des actifs de l'entité n'était pas suffisamment détaillée pour appliquer de manière exhaustive une approche par composants. À la fin de 20X1, la direction a commandé une étude d'ingénierie qui a fourni des informations sur les composants détenus et sur leurs justes valeurs, leurs durées d'utilité, leurs valeurs résiduelles et bases amortissables estimées au début de 20X2. Cependant, l'étude n'a pas fourni de base suffisante permettant l'estimation fiable du coût des composants qui n'avaient pas été comptabilisés séparément par le passé et les registres existant avant l'étude n'ont pas permis la reconstitution de ces informations.

IG16. La direction de l'entité a examiné la façon de comptabiliser chacun des deux aspects de ce changement comptable. Elle a conclu qu'il n'était pas possible de comptabiliser rétrospectivement le passage à une approche par composants plus exhaustive, ni de comptabiliser ce changement prospectivement à partir d'une date antérieure au début de 20X2. De plus, le passage d'un modèle du coût à un modèle de la réévaluation doit être comptabilisé prospectivement. Par conséquent, la direction a conclu qu'elle devrait appliquer la nouvelle méthode de l'entité prospectivement, dès le début de 20X2.

IG17. Information complémentaire :

	UM
Immobilisations corporelles	
Coût	*25 000*
Amortissements	*(14 000)*
Valeur comptable nette	*11 000*
Charge d'amortissement prospective pour 20X2 (ancienne base)	*1 500*
Quelques résultats de l'étude d'ingénierie :	
Évaluation	*17 000*
Valeur résiduelle estimée	*3 000*
Durée de vie résiduelle moyenne des actifs (en années)	*7*
Charges d'amortissement sur les immobilisations corporelles pour 20X2 (nouvelle base)	*2 000*

Extrait des notes annexes aux états financiers

1. À compter du début de 20X2, l'entité a changé de méthode comptable pour l'amortissement de ses immobilisations corporelles, de façon à appliquer de manière plus exhaustive une approche par composants, tout en adoptant dans le même temps le modèle de la réévaluation. La direction considère que cette méthode fournit une information fiable et plus pertinente car elle traite avec une plus grande exactitude des composants les immobilisations corporelles et est fondée sur des valeurs à jour. La méthode a été appliquée prospectivement dès le début de 20X2 car il n'était pas possible d'estimer les effets de l'application de la méthode soit rétrospectivement, soit prospectivement à partir d'une date antérieure. En conséquence, l'adoption de la nouvelle méthode n'a pas d'effet sur les périodes antérieures. L'effet sur l'année en cours est (a) d'augmenter la valeur comptable des immobilisations corporelles au début de l'année de 6 000 UM, (b) de créer une réserve de réévaluation au début de l'année de 6 000 UM, et (c) d'accroître les charges d'amortissement de 500 UM.

Comparaison avec IAS 8

IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs s'inspire essentiellement d'IAS 8 (2003) *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et inclut les amendements à IAS 8 qui résultent des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 3 et IAS 8 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 8 a été intégré à IPSAS 3 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 3 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 8. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière », « état de la situation financière », « excédent ou déficit cumulé » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 3. Les termes équivalents dans IAS 8 sont « compte de résultat », « bilan », « résultats non distribués » et « capitaux propres ».
- IPSAS 3 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 8 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 3 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 8 (paragraphe 7).
- IPSAS 3 a une hiérarchie similaire à celle d'IAS 8, sauf que l'IPSASB n'a pas de cadre conceptuel.
- IPSAS 3 n'impose pas la présentation des ajustements au résultat de base ou au résultat dilué par action. IAS 8 impose la présentation du montant d'ajustement ou de correction concernant le résultat de base ou le résultat dilué par action.

IPSAS 4 — EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Remerciements

IPSAS 4 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 21 (*révisée en décembre 2003*), Effets des variations des cours des monnaies étrangères, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 21 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 4 — EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 4.

En avril 2008, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 4.

Depuis cette date, IPSAS 4 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 4

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
3	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
4	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
5	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
31	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
61	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010

IPSAS 4 - EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1–2
Champ d'application	3–9
Définitions	10–19
Monnaie fonctionnelle	11–16
Éléments monétaires	17
Investissement net dans une activité à l'étranger	18-19
Résumé de l'approche imposée par la présente Norme	20–22
Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle	23–42
Comptabilisation initiale	23–26
Présentation à des dates de reporting ultérieures	27–30
Comptabilisation des écarts de change	31–39
Changement de monnaie fonctionnelle	40–42
Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle	43–58
Conversion dans la monnaie de présentation	43–49
Conversion d'une activité à l'étranger	50–56
Sortie d'une activité à l'étranger	57–58
Effets fiscaux des écarts de change	59
Informations à fournir	60–66
Dispositions transitoires	67–70
Première adoption de la comptabilité d'engagement	67-68
Dispositions transitoires pour toutes les entités	69-70
Date d'entrée en vigueur	71–72
Retrait d'autres d'IPSAS 4 (2006)	73
Base des Conclusions	
Table de Concordance	
Comparaison avec IAS 21	

La Norme comptable internationale du secteur public 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (IPSAS 4) est exposée aux paragraphes 1 à 73. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 4 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. Une entité peut exercer des activités à l'international de deux manières. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. En outre, une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie étrangère. L'objectif de la présente Norme est de prescrire comment il convient d'intégrer des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité, et comment il convient de convertir les états financiers dans la monnaie de présentation.

2. Les questions essentielles portent (a) sur le(s) cours de change à utiliser et (b) sur la manière de présenter les effets des variations des cours des monnaies étrangères dans les états financiers.

Champ d'application

3. **Une entité qui prépare et présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme :**

   (a) lors de la comptabilisation des transactions et des soldes en monnaie étrangère, à l'exception des dérivés et des soldes qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* ;

   (b) à la conversion de la performance financière et de la situation financière des activités à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par intégration globale, par intégration proportionnelle ou par mise en équivalence ; et

   (c) à la conversion de la performance financière et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation.

4. La norme IPSAS s'applique à de nombreux instruments dérivés de monnaies étrangères qui sont, en conséquence, exclus du champ d'application de la présente Norme. Cependant, les instruments dérivés de monnaies étrangères qui ne tombent pas dans le champ d'application d'IPSAS 29 (par exemple certains instruments dérivés de monnaies étrangères qui sont incorporés dans d'autres contrats) relèvent du champ d'application de la présente Norme. De plus, la présente Norme s'applique lorsqu'une entité convertit des montants relatifs à des instruments dérivés de sa monnaie fonctionnelle vers sa monnaie de présentation.

5. La présente Norme ne s'applique pas à la comptabilité de couverture d'éléments en monnaie étrangère, y compris la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger. IPSAS 29 s'applique à la comptabilité de couverture.

6. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

7. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

8. La présente Norme s'applique à la présentation des états financiers d'une entité dans une monnaie étrangère et énonce les dispositions permettant de décrire les états financiers comme étant conformes aux IPSAS. Lorsque la conversion des informations financières dans une monnaie étrangère ne répond pas à ces dispositions, la présente Norme spécifie les informations à fournir.

9. La présente Norme ne s'applique pas à la présentation, dans un tableau des flux de trésorerie, aux flux de trésorerie provenant d'opérations en monnaies étrangères ou à la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (se reporter à IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*).

Définitions

10. **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 nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.

Le cours de change est le cours auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

Une activité à l'étranger est une entité qui est une entité contrôlée, une entreprise associée, une coentreprise ou une succursale de l'entité présentant les états financiers, et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autres que ceux de l'entité présentant les états financiers.

La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

L'investissement net dans une activité à l'étranger est le montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net/ la situation nette de cette activité.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.

Le cours du jour est le cours de change pour livraison immédiate.

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

Monnaie fonctionnelle

11. L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie. Une entité considère les facteurs suivants pour déterminer sa monnaie fonctionnelle :

(a) la monnaie :

(i) ces produits des revenus ordinaires sont générés par des éléments tels que les impôts, les subventions et les amendes ;

(ii) qui influence principalement les prix de vente des biens et des services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente de ces biens et services sont libellés et réglés) ; et

(iii) du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services.

(b) la monnaie qui influence principalement le coût de la main d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

12. Les facteurs suivants peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité.

(a) la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement (c'est-à-dire l'émission d'instruments de dette et de capitaux propres).

(b) la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées.

13. Pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant les états financiers (dans ce contexte, l'entité présentant les états financiers est l'entité dont l'activité à l'étranger est exercée par son entité contrôlée, une succursale, une entreprise associée ou une coentreprise), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants, à savoir :

(a) si les opérations de l'activité à l'étranger sont menées sous la forme d'une extension de l'entité présentant les états financiers ou au contraire si elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple de la première est lorsqu'un ministère de la Défense peut disposer de plusieurs bases à l'étranger qui exercent des activités au nom d'un État. Ces bases de défense peuvent exercer leurs activités essentiellement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers. Par exemple, le personnel militaire peut être payé dans la monnaie fonctionnelle et ne recevoir qu'une allocation minime en monnaie locale. L'achat de fournitures et d'équipements peut se faire dans une large mesure par l'intermédiaire de l'entité présentant les états financiers, les achats effectués en monnaie locale étant limités au strict minimum. Un autre exemple serait le cas d'un campus d'une université publique situé à l'étranger géré et dirigé par cette université. En revanche, une entité étrangère ayant un niveau d'autonomie important peut accumuler de la trésorerie et d'autres éléments monétaires, supporter des charges, générer des produits des activités ordinaires et négocier éventuellement des emprunts, et tout cela, essentiellement en monnaie locale. Parmi les exemples d'activités publiques à l'étranger susceptibles d'opérer indépendamment d'autres organismes publics, on peut citer les offices du

tourisme, les sociétés d'exploration pétrolière, les chambres de commerce et des activités de radiodiffusion. Ces entités peuvent être constituées sous la forme d'entreprises publiques.

(b) si les transactions avec l'entité présentant les états financiers représentent une proportion élevée ou faible des opérations de l'activité à l'étranger.

(c) si les flux de trésorerie générés par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour remise à l'entité.

(d) si les flux de trésorerie générés par les opérations de l'activité à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans apport de fonds par l'entité présentant les états financiers.

14. En cas de divergence parmi les indicateurs qui précédent et si le choix de la monnaie fonctionnelle ne s'impose pas de toute évidence, la direction exerce son jugement pour déterminer la monnaie fonctionnelle qui représente le plus fidèlement les effets économiques des transactions, événements et conditions sous-jacents. Dans le cadre de cette approche, la direction donne la priorité aux principaux indicateurs cités au paragraphe 11 avant de considérer les indicateurs cités aux paragraphes 12 et 13 qui sont destinés à apporter des éléments probants complémentaires afin de déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité.

15. La monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Ainsi, dès qu'elle a été déterminée, la monnaie fonctionnelle ne peut être modifiée qu'en cas de modification de ces transactions, événements et conditions sous-jacents.

16. Si la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers de l'entité sont retraités selon IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*. Une entité ne peut éviter un retraitement selon IPSAS 10 par exemple, en adoptant comme monnaie fonctionnelle une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle déterminée selon la présente Norme (telle que la monnaie fonctionnelle de son entité contrôlante).

Éléments monétaires

17. La principale caractéristique d'un élément monétaire est un droit de recevoir (ou une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemples: les obligations de politique sociale et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en trésorerie, les provisions qui se dénouent en trésorerie et les dividendes ou les distributions assimilées en espèces comptabilisés en tant que passif. À l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemples : les montants payés d'avance pour les biens et les services (par exemple le loyer payé d'avance) ; le goodwill ; les immobilisations incorporelles ; les stocks ; les immobilisations corporelles et les provisions qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire.

Investissement net dans une activité à l'étranger

18. Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une part de l'investissement net de l'entité dans cette activité à l'étranger ; il est comptabilisé selon les paragraphes 37 et 38. De tels éléments monétaires peuvent comprendre des créances ou des prêts à long terme. Ils ne comprennent pas les créances clients ou les dettes fournisseurs.

19. L'entité qui détient un élément monétaire qui est une créance sur une activité à l'étranger au sens du paragraphe 18 peut être une entité contrôlée quelconque de l'entité économique. Par exemple, une entité a deux entités contrôlées, A et B. L'entité contrôlée B est une activité à l'étranger. L'entité contrôlée A accorde un prêt à l'entité contrôlée B. Le prêt accordé par l'entité contrôlée A à l'entité contrôlée B fait partie de l'investissement net de l'entité dans l'entité contrôlée B si le règlement du prêt n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible. Ceci serait également vrai si l'entité contrôlée A était elle-même un établissement à l'étranger.

Résumé de l'approche imposée par la présente Norme

20. Lors de la préparation des états financiers, chaque entité - qu'il s'agisse d'une entité autonome, d'une entité exerçant des activités à l'étranger (telle qu'une entité contrôlante) ou d'une activité à l'étranger (telle qu'une entité contrôlée ou une succursale) – détermine sa monnaie fonctionnelle selon les paragraphes 11 à 16. L'entité convertit les éléments en monnaie étrangère dans sa monnaie fonctionnelle et présente les effets de cette conversion selon les paragraphes 23 à 42 et 59.

21. De nombreuses entités présentant les états financiers comprennent plusieurs entités individuelles (par ex. une entité économique se compose d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées). Divers types d'entités, membres d'une activité économique ou non, peuvent détenir des participations dans des entreprises associées ou dans des coentreprises. Elles peuvent également avoir des succursales. Il est nécessaire de convertir les performances financières et la situation financière de chaque entité individuelle incluse dans l'entité présentant les états financiers dans la monnaie de présentation de l'entité présentant ses états financiers. La présente Norme autorise l'utilisation de n'importe quelle monnaie (ou monnaies) comme monnaie de présentation. La performance financière et la situation financière d'une entité individuelle au sein de l'entité présentant les états financiers dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation sont convertis selon les paragraphes 43 à 59.

22. La présente Norme autorise également une entité autonome qui prépare des états financiers ou une entité qui prépare des états financiers individuels selon IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* à présenter ses états financiers dans la (les) monnaie(s) de son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, son résultat et sa situation financière sont également convertis dans la monnaie de présentation selon les paragraphes 43 à 59.

Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle

Comptabilisation initiale

23. Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, ce qui comprend les transactions apparaissant lorsqu'une entité :

    (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère ;

    (b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère ; ou

    (c) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

24. **Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du jour entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction.**

25. La date d'une transaction est la date à laquelle la transaction respecte pour la première fois les conditions de comptabilisation selon les IPSAS. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé ; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

26. Les variations des cours de change peuvent avoir un impact sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus ou dues dans une monnaie étrangère. La présentation de ces écarts de change est traitée dans IPSAS 2. Même si ces variations ne sont pas des flux de trésorerie, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période. Ces montants sont présentés séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tiennent compte des écarts qui auraient été constatés si ces flux de trésorerie avaient été présentés au cours de change en vigueur à la clôture de la période.

Présentation à des dates de reporting ultérieures

27. **À chaque date de clôture :**

    (a) les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture ;

    (b) les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction ; et

(c) les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis en utilisant les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée.

28. La valeur comptable d'un élément est déterminée conjointement avec d'autres Normes IPSAS appropriées. Par exemple, les immobilisations corporelles peuvent être évaluées à leur juste valeur ou à leur coût historique selon IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la juste valeur, si ce montant est déterminé en monnaie étrangère, il est ensuite converti dans la monnaie fonctionnelle selon la présente Norme.

29. La valeur comptable de certains éléments est déterminée par comparaison de deux ou plusieurs montants. A titre d'exemple, la valeur comptable des stocks est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, selon IPSAS 12, *Stocks*. De même, selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, la valeur comptable d'un actif non générateur de trésorerie pour lequel il existe un indice de perte de valeur est le plus faible de sa valeur comptable avant prise en considération d'éventuelles pertes de valeur et de sa valeur de service recouvrable. Lorsqu'un tel actif est non monétaire et qu'il est évalué dans une monnaie étrangère, sa valeur comptable est déterminée par comparaison entre :

(a) le coût ou la valeur comptable, selon le cas, converti(e) au cours de change de la date de détermination de ce montant (c'est-à-dire au cours de la date de la transaction pour un élément évalué à son cours historique) ; et

(b) la valeur nette de réalisation ou la valeur de service recouvrable, selon le cas, convertie au cours de change à la date où cette valeur a été déterminée (par ex. le cours à la date de clôture).

Cette comparaison peut entraîner la comptabilisation d'une perte de valeur dans la monnaie fonctionnelle, alors qu'elle n'aurait pas eu lieu dans la monnaie étrangère, ou vice versa.

30. Lorsque plusieurs cours de change sont disponibles, le cours utilisé est celui auquel les flux de trésorerie futurs représentés par la transaction ou le solde auraient pu être réglés si ces flux de trésorerie avaient eu lieu à la date d'évaluation. Si la convertibilité entre deux monnaies est momentanément suspendue, le cours utilisé est le premier cours ultérieur auquel des opérations de change ont pu être réalisées.

Comptabilisation des écarts de change

31. Comme indiqué au paragraphe 5, la présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture pour les éléments en monnaie étrangère. Les indications relatives à la comptabilité de couverture, y compris les critères relatifs au moment de son utilisation, peuvent être trouvées dans la norme IPSAS 29.

32. **Les écarts de change résultant (a) du règlement d'éléments monétaires ou (b) de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en solde de la période au cours de laquelle ils surviennent, hormis les cas décrits au paragraphe 37.**

33. Lorsque des éléments monétaires surviennent suite à une transaction en monnaie étrangère et qu'un changement intervient dans le cours de change entre la date de la transaction et la date de règlement, il en résulte un écart de change. Lorsque l'opération est réglée pendant la période comptable au cours de laquelle elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cette période. Toutefois, lorsque la transaction est réglée lors d'une période comptable ultérieure, l'écart de change comptabilisé lors de chaque période jusqu'à la date du règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenu au cours de chacune des périodes.

34. Le traitement des variations des cours de change dans un tableau des flux de trésorerie est décrit au paragraphe 26.

35. **Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement en actif net/situation nette, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée en actif net/situation nette. Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé en solde, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée en solde.**

36. D'autres IPSAS imposent de comptabiliser certains profits et pertes directement en actif net /situation nette. Par exemple, IPSAS 17 impose de comptabiliser directement certains profits et pertes résultant de la réévaluation d'immobilisations corporelles directement en actif net/situation nette. Lorsqu'un tel actif est évalué dans une monnaie étrangère, le paragraphe 27(c) de la présente Norme impose de convertir la valeur réévaluée à l'aide du cours de change du jour où la valeur est déterminée, résultant en un écart de change également comptabilisé en actif net/situation nette.

37. **Les écarts de change touchant un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger (voir paragraphe 18) doivent être comptabilisés en solde dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger, selon le cas. Dans les états financiers qui incluent l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (par ex. les états financiers consolidés lorsque l'activité à l'étranger est une entité contrôlée), ces écarts de change doivent être comptabilisés initialement dans une composante distincte de l'actif net/situation nette et comptabilisés en solde lors de la sortie de l'investissement net selon le paragraphe 57.**

38. Lorsqu'un élément monétaire fait partie de l'investissement net d'une entité présentant des états financiers dans une activité à l'étranger, et qu'il est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers, un écart de change intervient dans les états financiers de l'activité à l'étranger, selon le paragraphe 32. Si un tel élément est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger, un écart de change se produit dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers, selon le paragraphe 32. Si un tel élément est libellé en une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle soit de l'entité présentant les états financiers, soit de celle de l'activité à l'étranger, un écart de change survient dans les états financiers de l'entité et dans ceux de l'activité à l'étranger, conformément au paragraphe 32. Ces écarts de change sont reclassés dans la composante distincte d'actif net/situation nette dans les états financiers

regroupant l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire les états financiers dans lesquels l'activité à l'étranger est intégrée globalement, intégrée de manière proportionnelle ou comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence).

39. Dans le cas où une entité tient sa comptabilité dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle, lorsque l'entité prépare ses états financiers, tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle, selon les paragraphes 23 à 30. Les montants obtenus dans la monnaie fonctionnelle sont les mêmes que si les éléments avaient été comptabilisés initialement dans la monnaie fonctionnelle. Par exemple, les éléments monétaires sont convertis dans la monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de clôture ; les éléments non monétaires qui sont évalués sur la base du cours historique sont convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction qui a entraîné leur comptabilisation.

Changement de monnaie fonctionnelle

40. **En cas de changement de monnaie fonctionnelle d'une entité, celle-ci applique les procédures de conversion applicables à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à compter de la date du changement.**

41. Comme indiqué au paragraphe 15, la monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Par conséquent, une fois que la monnaie fonctionnelle a été déterminée, elle ne peut être modifiée qu'en cas de changement de ces transactions, événements et conditions sous-jacents. Par exemple, un changement de la monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services peut entraîner un changement de la monnaie fonctionnelle d'une entité.

42. L'effet d'un changement de monnaie fonctionnelle est comptabilisé de façon prospective. En d'autres termes, une entité convertit l'ensemble des éléments dans la nouvelle monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de change à la date du changement. Les montants convertis qui en résultent pour les éléments non monétaires sont traités comme un coût historique. Les différences de change qui résultent de la conversion d'une activité à l'étranger précédemment classée en actif net/situation nette selon les paragraphes 37 et 44(c), ne sont pas comptabilisées en excédent ou déficit avant la sortie de cette activité.

Utilisation d'une monnaie de présentation Autre que la monnaie fonctionnelle

Conversion dans la monnaie de présentation

43. Une entité peut présenter ses états financiers dans la monnaie (ou les monnaies) de son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, elle convertit sa performance financière et sa situation financière dans la monnaie de présentation. Par exemple, lorsqu'une entité économique, comme par exemple une organisation internationale, englobe des entités individuelles qui utilisent des monnaies fonctionnelles différentes, la performance financière et la situation financière de chaque entité sont exprimées dans une monnaie commune de manière à permettre la présentation d'états financiers consolidés. Pour les administrations nationales ou régionales/locales la devise de présentation est généralement déterminée par le ministre des finances (ou toute autorité équivalente), ou définie par la loi.

44. **La performance financière et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être converties en une autre monnaie de présentation, en utilisant les procédures suivantes :**

(a) les actifs et les passifs de chaque état de la situation financière présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de cet état de la situation financière ;

(b) les produits des activités ordinaires et les charges de chaque état de performance financière (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions ; et

(c) tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en tant que composante distincte de l'actif net/situation nette.

45. Lors de la conversion des flux de trésorerie, c'est-à-dire des entrées et sorties de trésorerie, d'une activité à l'étranger afin de les incorporer dans son tableau des flux de trésorerie, l'entité présentant les états financiers doit se conformer aux procédures imposées par IPSAS 2. IPSAS 2 impose de convertir les flux de trésorerie d'une entité contrôlée qui satisfait à la définition d'une activité à l'étranger au cours de change entre la monnaie de présentation de l'entité et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie. IPSAS 2 décrit également la présentation des profits et pertes latents résultant de variations des cours de change sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaie étrangère.

46. Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change aux dates des transactions, par exemple un cours moyen pour la période, est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits des activités ordinaires et de charges. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

47. Les écarts de change mentionnés au paragraphe 44(c) résultent de :

(a) la conversion des produits des activités ordinaires et des charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture. Ces écarts de change découlent à la fois des éléments de produits des activités ordinaires et de charges comptabilisés en solde et de ceux qui sont comptabilisés directement en actif net/situation nette.

(b) la conversion de l'actif net/situation nette à l'ouverture, à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.

Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés en solde parce que les variations des cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie liés à l'activité actuels et futurs. Lorsque les écarts de change se rapportent à une activité à l'étranger qui est consolidée sans être détenue à part entière, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux intérêts minoritaires sont affectés aux intérêts minoritaires et comptabilisés en tant que tels dans l'état de la situation financière consolidé.

48. **La performance financière et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être converties dans une autre monnaie de présentation en utilisant les procédures suivantes :**

(a) tous les montants (c'est-à-dire les actifs, passifs, l'actif net/la situation nette, les produits des activités ordinaires et les charges, y compris ceux fournis à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de l'état de la situation financière le plus récent, sauf que

(b) lorsque les valeurs sont converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste, les chiffres comparatifs doivent être ceux qui ont été présentés comme valeurs de la période en cours dans les états financiers de la période antérieure pertinente (c'est-à-dire non ajustés des changements ultérieurs dans le niveau des prix ou des variations ultérieures des cours de change).

49. **Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, l'entité doit retraiter ses états financiers selon IPSAS 10, avant d'appliquer la méthode de conversion définie au paragraphe 48, sauf toutefois pour les valeurs comparatives converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste (voir paragraphe 48(b)). Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité ne retraite plus ses états financiers selon IPSAS 10, elle doit utiliser comme coûts historiques à convertir dans la monnaie de présentation les montants retraités au niveau de prix prévalant à la date où l'entité a cessé de retraiter ses états financiers.**

Conversion d'une activité à l'étranger

50. Outre les paragraphes 43 à 49, les paragraphes 51 à 56 s'appliquent lorsque les performances financières et la situation financière d'une activité à l'étranger sont converties dans une monnaie de présentation afin que l'activité à l'étranger puisse être intégrée dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers par voie d'intégration globale, d'intégration proportionnelle ou par la méthode de mise en équivalence.

51. L'incorporation des performances financières et de la situation financière d'une activité à l'étranger dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes et transactions dans une entité économique (voir IPSAS 6 et IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises*).

52. Toutefois, un actif (ou passif) monétaire au sein d'une entité économique, à court comme à long terme, ne peut être éliminé avec le passif (ou l'actif) correspondant au sein d'une entité économique sans présenter le résultat des fluctuations monétaires dans les états financiers consolidés. En effet, l'élément monétaire (a) représente un engagement de convertir une monnaie dans une autre monnaie, et (b) expose l'entité présentant les états financiers à un gain ou à une perte par le biais des fluctuations de change. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé en solde ; ou, s'il se

produit dans les circonstances décrites au paragraphe 37, il est classé en tant qu'actif net/situation nette jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger.

53. Lorsque les états financiers d'une activité à l'étranger sont établis à une date différente de celle de l'entité présentant les états financiers, l'activité à l'étranger prépare souvent des états complémentaires établis à la même date que ceux de l'entité présentant les états financiers. Si ce n'est pas le cas, IPSAS 6 permet d'utiliser une autre date de clôture, pour autant que (a) la différence de date n'excède pas trois mois et que (b) des ajustements soient effectués pour tenir compte des effets de toutes transactions significatives ou de tous autres événements intervenant entre les différentes dates.

54. En cas de différence entre la date de clôture de l'entité présentant les états financiers et celle de l'activité à l'étranger, les actifs et les passifs de l'activité à l'étranger sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'activité à l'étranger.

55. Des ajustements sont effectués pour les changements significatifs des cours de change jusqu'à la date de clôture de l'entité présentant ses états financiers, selon IPSAS 6. La même approche est utilisée lors de l'application de la méthode de mise en équivalence aux entreprises associées et aux coentreprises et lors de l'application de l'intégration proportionnelle aux coentreprises, selon IPSAS 7, *Participation dans des entreprises associées* et IPSAS 8.

56. **Tout goodwill 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 l'acquisition de cette activité à l'étranger doivent être comptabilisés comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et être convertis au cours de clôture, selon les paragraphes 44 et 48.**

Sortie d'une activité à l'étranger

57. **Lors de la sortie d'une activité à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change différés figurant dans la composante distincte de l'actif net/situation nette relatifs à cette activité à l'étranger doit être comptabilisé en solde lors de la comptabilisation du profit ou de la perte résultant de la sortie.**

58. Une entité peut procéder à la sortie de sa participation dans une activité à l'étranger en la vendant, en la liquidant, en remboursant le capital apporté ou en abandonnant tout ou partie de cette entité. Le paiement d'un dividende ou une distribution assimilée n'est considéré comme une sortie que s'il constitue un rendement du placement, par exemple lorsque le dividende ou une distribution assimilée est payé(e) sur un excédent préalable à l'acquisition. En cas de sortie partielle, seule la part proportionnelle des écarts de change cumulés correspondants est incluse dans le profit ou la perte. Une réduction de la valeur comptable d'une activité à l'étranger ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune partie du profit ou de la perte de change différé n'est comptabilisée en solde à la date de la réduction.

Effets fiscaux des écarts de change

59. S'agissant d'entités présentant les états financiers soumises à l'impôt sur le résultat, le traitement des effets fiscaux associés (a) aux profits et pertes sur opérations en monnaie

étrangère et (b) aux écarts de change résultant de la conversion des états financiers d'activités à l'étranger figure dans les normes comptables nationales ou internationales traitant des impôts sur le résultat.

Informations à fournir

60. **Aux paragraphes 62 et 64-66, les références à la « monnaie fonctionnelle » s'appliquent, dans le cas d'une entité économique, à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante.**

61. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

    (a) le montant des écarts de change comptabilisés en solde, hormis ceux qui proviennent de l'évaluation à la juste valeur d'instruments financiers par le biais du solde selon IPSAS 29 ; et

    (b) les écarts de change nets inscrits dans une composante distincte d'actif net/ situation nette, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de la période.

62. **Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie fonctionnelle, ce fait est indiqué, avec l'indication de la monnaie fonctionnelle, ainsi que la raison de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente.**

63. **En cas de changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou bien d'une activité à l'étranger significative, ce fait et la raison du changement de monnaie fonctionnelle doivent être indiqués.**

64. **Lorsqu'une entité présente ses états financiers dans une monnaie différente de sa monnaie fonctionnelle, elle ne doit décrire les états financiers comme conformes aux IPSAS que s'ils respectent l'ensemble des dispositions de chaque Norme applicable, y compris la méthode de conversion définie aux paragraphes 44 et 48.**

65. Il arrive qu'une entité présente ses états financiers ou d'autres informations financières dans une monnaie qui n'est pas sa monnaie fonctionnelle, sans respecter les dispositions du paragraphe 64. Par exemple, une entité peut ne convertir dans une autre monnaie que certains éléments choisis de ses états financiers. Ou encore, une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut convertir ses états financiers dans une autre monnaie par la conversion de tous les éléments au cours de clôture le plus récent. De telles conversions ne sont pas conformes aux Normes IPSAS et les informations définies au paragraphe 66 doivent être fournies.

66. **Lorsqu'une entité présente ses états financiers ou autres informations financières dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle ou sa monnaie de présentation, sans respecter les dispositions du paragraphe 64, elle doit :**

    (a) identifier clairement les informations comme des informations complémentaires afin de les distinguer des informations qui respectent les Normes comptables internationales du secteur public ;

    (b) indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées ; et

(c) indiquer la monnaie fonctionnelle de l'entité et la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires.

Dispositions transitoires

Première adoption de la méthode de la comptabilité d'engagement

67. **Une entité présentant des états financiers n'est pas tenue de se conformer aux dispositions concernant les montants cumulés des différences de conversion qui existaient à la date de première adoption de la comptabilité d'engagement selon les Normes IPSAS. Si un premier adoptant utilise cette exemption :**

(a) le montant cumulé des différences de conversion pour toutes les activités à l'étranger est réputé nul à la date de première adoption des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) ; et

(b) le profit et la perte lors de la sortie ultérieure d'activités à l'étranger doivent exclure les différences de conversion nées avant la date de première adoption des IPSAS et inclure les différences de conversion ultérieures.

68. La présente Norme impose à l'entité :

(a) de classer certaines différences de conversion comme une composante distincte de l'actif net/situation nette ; et

(b) lors de la sortie d'une activité à l'étranger, de transférer le montant cumulé des différences de conversion relatif à cette activité à l'étranger dans l'état de la performance financière en l'incluant dans le résultat de la sortie.

Les dispositions transitoires fournissent aux premiers adoptants des IPSAS un assouplissement à cette disposition.

Dispositions transitoires concernant toutes les entités

69. **Une entité doit appliquer le paragraphe 56 de manière prospective à toutes les acquisitions réalisées après le début de la période de reporting au cours de laquelle la présente Norme IPSAS est appliquée pour la première fois. L'application rétrospective du paragraphe 56 aux acquisitions antérieures est autorisée. Pour l'acquisition d'une activité à l'étranger traitée de manière prospective, mais qui a lieu avant la date de la première application de la présente Norme, l'entité ne doit pas retraiter les périodes précédentes et peut, selon les cas, traiter les ajustements du goodwill et de la juste valeur résultant de cette acquisition comme des actifs et passifs de l'entité plutôt que comme des actifs et passifs de l'activité à l'étranger. En conséquence, ces ajustements du goodwill et de la juste valeur sont exprimés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, ou alors constituent des éléments non monétaires en monnaie étrangère, présentés en utilisant le cours de change en vigueur à la date de l'acquisition.**

70. **Tous les autres changements résultant de l'application de la présente Norme IPSAS doivent être comptabilisés selon les dispositions de IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.**

Date d’entrée en vigueur

71. **Les entités doivent appliquer la présente Norme dans les états financiers qui couvrent les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2010. L’application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2010, elle doit l’indiquer.**

72. Lorsqu’une entité adopte la méthode de la comptabilité d’engagement telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d’informations financières après cette date d’entrée en vigueur, la présente Norme s’applique aux états financiers annuels de l’entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d’adoption.

Retrait de IPSAS 4 (2006)

73. La présente Norme annule et remplace IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* publiée en 2006.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 4 mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

BC1. Le programme de l'IPSASB portant sur la convergence avec les Normes IFRS est un élément important de son programme de travail. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'engagement qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la Comparaison avec les IFRS incluse dans chaque IPSAS. La comparaison avec IAS 21 renvoie uniquement à la version de IAS 21 révisée en décembre 2003 et amendée en 2005[1] et à aucune autre.

BC3. En mai 2000, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a publié une première version d'IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* basé sur IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères (1993). En décembre 2006, l'IPSASB a révisé IPSAS 4, qui était basé sur IAS 21 (Révision 2003), dans le cadre de son projet d'améliorations générales. En décembre 2005, l'IASB a publié un amendement à IAS 21 (publié sous Investissement Net dans une Activité à l'Etranger).

BC4. Début 2007, l'IPSASB a initié un projet d'améliorations continues pour mettre à jour les IPSAS existantes, converger vers les IFRS correspondantes les plus récentes dans la mesure de leur pertinence pour le secteur public. Dans le cadre de ce projet, l'IPSASB a revu les amendements apportés par l'IASB à IAS 21 en décembre 2005, et a, en règle générale, accepté les raisons de l'IASB motivant les amendements des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB relatives aux modifications ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).

---

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

BC5. IAS 21 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS et IFRS révisées postérieurement à décembre 2005. IPSAS 4 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS et d'IFRS revisées postérieures à décembre 2005. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS et dans les IAS revisées.

Comparaison avec IAS 21

IPSAS 4, Effets des variations des cours des monnaies étrangères est essentiellement inspirée de la norme IAS 21, *Effet des variations des cours des monnaies étrangère* (révisée en 2003, et amendée en 2005). Les principales différences entre IPSAS 4 et IAS 21 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 21 a été intégré aux paragraphes 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68 et 72 d'IPSAS 4 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 4 contient une disposition transitoire supplémentaire permettant à une entité, lorsqu'elle adopte les IPSAS pour la première fois, de considérer que les différences de conversion existant à la date de la première adoption des IPSAS selon la comptabilité d'engagement sont nulles (paragraphe 67). Cette disposition transitoire est adaptée de IFRS 1 Première adoption des normes internationales d'information financière .
- IPSAS 4 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 21. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produits des activités ordinaires » « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 4. Les termes équivalents dans IAS 21 sont « produits », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».

IPSAS 5 — COÛTS D'EMPRUNT

Remerciements

IPSAS 5 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 23, *Coûts d'emprunt*, (Révisée en 1993) publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 23 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 5 — COÛTS D'EMPRUNT

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* a été publiée en mai 2000.

Depuis cette date, IPSAS 5 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *IPSAS 32, Accords de concession de services : concédant* (publiée en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 5

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
6	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
42A	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011

Mai 2000

IPSAS 5 – COÛTS D'EMPRUNT

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–4
Définitions	5–13
Coûts d'emprunt	6
Entité économique	7–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service	10
Entreprises publiques	11
Actif net/situation nette	12
Actifs qualifiés	13
Coûts d'emprunt - Traitement de référence	14–16
Comptabilisation	14–15
Présentation	16
Coûts d'emprunt - Autre traitement autorisé	17–39
Comptabilisation	17–20
Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif	21–29
Valeur comptable de l'actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable	30
Début de l'incorporation dans le coût d'un actif	31–33
Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif	34–35
Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif	36–39
Présentation	40
Disposition transitoire	41
Date d'entrée en vigueur	42–43
Comparaison avec IAS 23	

La Norme comptable internationale du secteur public 5, *Coûts d'emprunt* (IPSAS 5) est exposée aux paragraphes 1 à 43. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 5 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

La présente Norme prescrit le traitement comptable des coûts d'emprunt. De façon générale, la présente Norme impose que les coûts d'emprunt soient immédiatement comptabilisés en charges. Toutefois, elle admet, à titre d'autre traitement autorisé, l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié.

Champ d'application

1. **La présente Norme est appliquée pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.**

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La Préface aux normes comptables internationales du secteur public publiée par l'IPSASB explique que les sociétés publiques (GBE) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. La présente Norme ne traite pas du coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette. Lorsque des pays appliquent des prélèvements sur capitaux aux entités individuelles, il conviendra de faire preuve de jugement pour déterminer si cette charge répond à la définition des coûts d'emprunt ou s'il convient de la traiter comme un coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette.

Définitions

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

   Les <u>coûts d'emprunt</u> sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

   Un <u>actif qualifié</u> est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

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

Coûts d'emprunt

6. Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

   (a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court terme et à long terme ;

   (b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;

   (c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts ;

   (d) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement et de contrats de concessions ; et

(e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Entité économique

7. 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.

8. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».

9. 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.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

10. Les actifs 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.

Entreprises publiques

11. Les entreprises publiques (GBE) comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit. IPSAS 6 *États financiers consolidés et individuels* fournit des indications sur la manière de déterminer l'existence d'une situation de contrôle à des fins d'information financière ; il y a lieu de s'y référer pour déterminer si une entreprise publique est contrôlée par une autre entité du secteur public.

Actif net/situation nette

12. L'expression actif net/situation nette est utilisée dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif après déduction des passifs). L'actif net/situation nette peut être positif ou négatif. Il est permis d'utiliser d'autres termes que l'expression actif net/situation nette, pour autant que leur signification soit claire.

Actifs qualifiés

13. Des exemples d’actifs qualifiés sont des immeubles de bureaux, des hôpitaux, des actifs d’infrastructure tels que routes, ponts et centrales électriques, ainsi que les stocks qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus. Les autres investissements et les actifs qui sont produits habituellement sur une courte période ne constituent pas des actifs qualifiés. Les actifs qui sont prêts pour leur utilisation ou vente prévue au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs qualifiés.

Coûts d'emprunt - Traitement de référence

Comptabilisation

14. **Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

15. Selon le traitement de référence, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

Présentation

16. Les états financiers mentionnent la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.

Coûts d'emprunt - Autre traitement autorisé

Comptabilisation

17. **Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, sauf s’ils sont incorporés dans le coût d’un actif conformément au paragraphe 18.**

18. **Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont incorporés dans le coût de cet actif. Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d’un actif est déterminé conformément à la présente Norme.**

19. Selon l’autre traitement autorisé, les coûts d’emprunt qui sont directement attribuables à l’acquisition, la construction ou la production d’un actif sont incorporés dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l’actif (a) lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour l'entité (b) et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

20. **Lorsqu’une entité applique l’autre traitement autorisé, ce traitement est appliqué de façon cohérente à tous les coûts d’emprunt qui sont directement attribuables à l’acquisition, la construction ou la production de tous les actifs qualifiés de l’entité.**

Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d’un actif

21. Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si les dépenses relatives à l’actif qualifié n'avaient pas été faites. Lorsqu’une entité

emprunte des fonds spécifiquement en vue de l’acquisition d’un actif qualifié particulier, les coûts d’emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.

22. Il peut être difficile d’identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif qualifié et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité fait l'objet d'une coordination centrale. Des difficultés apparaissent également lorsqu'une entité économique utilise une gamme d'instruments d'emprunt à des taux d'intérêt différents et transfère ces fonds sur des bases diverses à d’autres entités de cette entité économique. Des fonds qui ont été empruntés de manière centralisée peuvent être transférés à d’autres entités de l’entité économique sous forme de prêt, de subvention ou d’injection de capital. De tels transferts peuvent être consentis sans intérêt ou prévoir qu’une partie seulement des coûts d’intérêt réels soit recouvrée. D'autres complications résultent (a) de l’utilisation d’emprunts libellés en ou indexés sur des monnaies étrangères, (b) du fait que l’entité économique opère dans une économie hautement inflationniste, et (c) du fait des fluctuations des cours de change. Par conséquent, la détermination du montant des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié est difficile et est affaire de jugement.

23. **Dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l’actif correspond aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de la période diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.**

24. Les modes de financement d’un actif qualifié peuvent avoir pour conséquence qu'une entité obtienne les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l’actif qualifié. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l’actif qualifié. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l’actif au cours d'une période, tout produit du placement retiré de ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.

25. Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif qualifié, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l’actif est déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l’actif. Ce taux de capitalisation est la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de la période, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l’actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l’actif au cours d'une période donnée ne peut pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de cette même période.

26. Seuls les coûts d’emprunt applicables aux emprunts de l'entité peuvent être incorporés au coût de l’actif. Lorsqu'une entité contrôlante emprunte des fonds qui sont ensuite transférés à une entité contrôlée sans affecter ou en n’affectant que partiellement les coûts d’emprunt, l’entité contrôlée ne peut incorporer au coût d’un actif que les coûts d’emprunt qu’elle a elle-même encourus. Si une entité contrôlée reçoit un apport de

capital ou une subvention en capital sans intérêt, elle ne supporte aucun coût d’emprunt et n’incorpore donc pas ces coûts à l’actif.

27. Lorsqu'une entité contrôlante transfère des fonds avec affectation partielle des coûts à une entité contrôlée, celle-ci peut incorporer au coût d’un actif la part des coûts d’emprunt qu’elle a elle-même encourus. Dans les états financiers de l’entité économique, le montant total des coûts d'emprunt peut être incorporé au coût de l’actif qualifié, à condition que les ajustements de consolidation appropriés aient été effectués afin d’éliminer les coûts incorporés au coût d’un actif par l’entité contrôlée.

28. Si une entité contrôlante a transféré des fonds sans coût à une entité contrôlée, ni l’entité contrôlante, ni l’entité contrôlée ne satisfont aux critères d’incorporation des coûts d’emprunt dans le coût d’un actif. Cependant, si l’entité économique satisfait aux critères d’incorporation de coûts d’emprunt dans le coût d’un actif, elle peut capitaliser les coûts d’emprunt à l’actif qualifié dans ses états financiers.

29. Dans certains cas, il est approprié d'inclure tous les emprunts de l’entité contrôlante et de ses entités contrôlées pour calculer une moyenne pondérée des coûts d'emprunt ; dans d'autres cas, il est approprié que chaque entité contrôlée utilise la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à ses propres emprunts.

Valeur comptable de l’actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable

30. Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l’actif qualifié est supérieur à sa valeur recouvrable ou à sa valeur de réalisation nette, cette valeur comptable est dépréciée ou annulée selon les dispositions d’IPSAS 21, *Dépréciation d’actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d’actifs générateurs de trésorerie*. Dans certains cas, le montant de la dépréciation ou de l’annulation est repris selon ces autres normes.

Début de l'incorporation dans le coût d’un actif

31. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié commence lorsque :

    (a) les dépenses afférentes à l’actif sont engagées ;

    (b) des coûts d’emprunt sont encourus ; et

    (c) les activités indispensables à la préparation de l’actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.

32. Les dépenses relatives à un actif qualifié ne comprennent que celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou passifs portant intérêt. La valeur comptable moyenne de l’actif au cours d'une période, y compris les coûts d'emprunt antérieurement incorporés à son coût, représente normalement une approximation raisonnable des dépenses auxquelles le taux de capitalisation est appliqué au cours de cette période.

33. Les opérations nécessaires pour préparer l’actif pour son utilisation ou sa vente prévue vont au-delà de la construction physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de la construction physique, tels que les opérations associées à l'obtention des autorisations. Toutefois, de telles opérations ne comprennent pas le fait de détenir un actif lorsqu’il n’y a ni production ni développement

modifiant l’état de cet actif. Par exemple, les coûts d'emprunt supportés pendant la phase d’aménagement d'un terrain sont incorporés dans le coût d’un actif dans la période au cours de laquelle les opérations relatives à ce développement sont menées. Toutefois, les coûts d'emprunt supportés lorsque le terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d’un aménagement ne sont pas incorporables.

Suspension de l'incorporation dans le coût d’un actif

34. L'incorporation des coûts d’emprunt dans le coût d’un actif est suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive, et les coûts sont comptabilisés en charges.

35. Des coûts d’emprunt peuvent être encourus pendant une longue durée au cours de laquelle les opérations nécessaires à la préparation d’un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue sont interrompues. De tels coûts correspondent au coût de détention d’actifs partiellement achevés et ne répondent pas aux critères d’incorporation dans le coût d’un actif. Toutefois, l'incorporation des coûts d’emprunt dans le coût d’un actif n'est normalement pas suspendue pour une durée au cours de laquelle des travaux techniques et administratifs importants sont en cours. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d’un actif n'est pas non plus suspendue lorsqu’un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l’actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. A titre d'exemple, l'incorporation au coût d’un actif se poursuit pendant la longue période nécessaire de maturation des stocks ou la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel lors de la période de construction dans la région géographique concernée.

Arrêt de l'incorporation dans le coût d’un actif

36. L'incorporation des coûts d'emprunt cesse lorsque les activités indispensables à la préparation de l’actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.

37. Un actif est en général prêt à son utilisation ou sa vente attendue lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine peuvent se poursuivre. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.

38. Lorsque la construction d'un actif est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, les coûts d’emprunt cessent d'être incorporés dans le coût de l’actif lorsque pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à leur utilisation ou leur vente prévue sont terminées.

39. Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d’actif qualifié pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. Parmi les exemples d’actifs qualifiés qui doivent être achevés avant qu'il soit possible d’en utiliser une partie, on peut citer (a) un bloc opératoire dans un hôpital, dès lors que l’intégralité

de la construction doit être achevée avant que la salle d'opération puisse être utilisée, (b) une unité de traitement des eaux usées dans laquelle plusieurs traitements sont effectués successivement dans différentes parties de l'unité, ou encore (c) un pont intégré à une autoroute.

Présentation

40. **Les états financiers indiquent :**

(a) la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt ;

(b) le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période ; et

(c) le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant d'être incorporés dans le coût d'actifs (lorsqu'il a été nécessaire d'appliquer un taux de capitalisation à des fonds empruntés sans affectation spécifique).

Disposition transitoire

41. **Lorsque l'adoption de la présente Norme constitue une modification des méthodes comptables d'une entité, celle-ci est encouragée à ajuster ses états financiers conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Par ailleurs, les entités utilisant l'autre traitement autorisé n'incorporent dans le coût d'actifs que les coûts d'emprunt encourus postérieurement à la date d'application de la présente Norme qui satisfont aux critères permettant leur incorporation dans le coût d'actifs.**

Date d'entrée en vigueur

42. **La présente Norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2001. Une mise en application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette Norme pour une période ouverte avant le 1er juillet 2001, elle doit indiquer ce fait.**

42A. Le paragraphe 6 a été amendé par la Norme IPSAS 32, *Accords de Concession de Services : concédant*, publiée en octobre 2011. Une entité est tenue d'appliquer cet amendement dans les états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2014. Leur application anticipée est encouragée. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2014, elle l'indique et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 25-27 et 85B d'IPSAS 13, les amendements aux paragraphes 5, 7 et 107C d'IPSAS 17, les amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.

Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Comparaison avec IAS 23

IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 23, *Coûts d'emprunt* (1993). Les principales différences entre IPSAS 5 et IAS 23 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 21 a été intégré aux paragraphes 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68 et 72 d'IPSAS 4 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public. Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 23 a été intégré à IPSAS 5 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- Dans certains cas, IPSAS 5 utilise une terminologie différente de celle de IAS 23. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « état de la performance financière », et « actif net / situation nette » dans IPSAS 5. Les termes équivalents de IAS 23 sont « ressources », « compte de résultat », et « capitaux propres »
- IPSAS 5 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 23 (paragraphe 5).

IPSAS 6 — ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

Remerciements

IPSAS 6 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 27 (Révisée en 2003), *États financiers consolidés et individuels* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 27 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 6 — ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvie 2013.

IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 6.

Depuis cette date, IPSAS 6 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 6

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
22	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
52	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
58	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
61	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
IG8	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010

Décembre 2006

IPSAS 6 — ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1–6
Définitions	7–14
États financiers consolidés et états financiers individuels	8–11
Entité économique	12–14
Présentation des états financiers consolidés	15–19
Périmètre des états financiers consolidés	20–42
Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière	28–29
Contrôle pour les besoins de l'information financière	30–36
Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique	37
Déterminer l'existence du contrôle pour les besoins de l'information financière	38–42
Procédures de consolidation	43–57
Comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels.	58–61
Présentation	62–64
Dispositions transitoires	65–68
Date d'entrée en vigueur	69–70
Retrait de IPSAS 6 (2000)	71
Annexe : Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Guide d'application	
Comparaison avec IAS 27	

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

Champ d'application

1. Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés d'une entité économique.

2. La présente Norme ne traite pas des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entités et de leurs effets en matière de consolidation, y compris du goodwill résultant d'un regroupement d'entités (pour des commentaires sur la comptabilisation des regroupements d'entités, se reporter à la Norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante).

3. La présente Norme doit également être appliquée pour la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées lorsqu'une entité choisit de présenter des états financiers individuels ou y est obligée par des dispositions locales.

4. La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.

5. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

6. La présente Norme établit des dispositions pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés, ainsi que pour la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, du coentrepreneur et de l'investisseur. Bien que les entreprises publiques ne soient pas tenues de se conformer à la présente Norme dans leurs propres états financiers, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront lorsqu'une entité publique autre qu'une entreprise publique dispose d'une ou plusieurs entités contrôlées, entités contrôlées conjointement ou entreprises associées qui sont des entreprises publiques. Dans ce cas, la présente Norme doit être appliquée à la consolidation des entreprises publiques dans les états financiers de l'entité économique et à la comptabilisation des participations dans des entreprises publiques dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, du coentrepreneur et de l'investisseur.

Définitions

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

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

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

Une <u>entité contrôlante</u> est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

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

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

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

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

États financiers consolides et états financiers individuels

8. Une entité contrôlante ou son entité contrôlée peut être un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement. Dans ces cas, les états financiers consolidés préparés et présentés selon la présente Norme sont également préparés de manière à respecter IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* et IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises*.

9. Pour une entité telle que celle décrite au paragraphe 8, les états financiers individuels sont les états financiers préparés et présentés en supplément des états financiers désignés au paragraphe 8. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers, ni à les accompagner.

10. Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne sont pas des états financiers individuels.

11. Une entité contrôlante exemptée de la présentation d'états financiers consolidés selon le paragraphe 16 peut présenter des états financiers individuels comme étant ses seuls états financiers.

Entité économique

12. Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.

13. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière », « entité consolidée » et « groupe ».

14. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

Présentation des états financiers consolidés

15. Une entité contrôlante, autre qu'une entité contrôlante décrite au paragraphe 16, doit présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses entités contrôlées selon la présente Norme.

16. Une entité contrôlante n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si :

(a) l'entité contrôlante est :

(i) **elle-même une entité contrôlée totalement détenue et s'il est peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers ou si leurs besoins d'informations sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante ; ou**

(i) **une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et si ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne disposent pas du droit de vote, ont été informés de la non-préparation d'états financiers consolidés par l'entité contrôlante et ne s'y opposent pas ;**

(b) les instruments de dette ou de capitaux propres de l'entité contrôlante ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux) ;

(c) l'entité contrôlante n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; et

(d) l'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes IPSAS.

17. Dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont détenues totalement ou partiellement représentent des secteurs ou activités fondamentaux de l'État et la présente Norme n'a pas pour objet de dispenser ces entités de préparer des états financiers consolidés. Dans ce cas, les besoins d'information de certains utilisateurs peuvent ne pas être satisfaits par de simples états financiers consolidés au seul niveau de l'échelon central. Dans de nombreux pays, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.

18. Parfois, une entité économique englobe plusieurs entités contrôlantes intermédiaires. A titre d'exemple, alors qu'un ministère de la Santé peut être l'entité contrôlante ultime, il peut néanmoins exister des entités contrôlantes intermédiaires au niveau des autorités de santé locales ou régionales. Les dispositions relatives à la reddition des comptes et à

l'information dans chaque pays peuvent spécifier quelles sont les entités tenues (ou dispensées de l'obligation de) préparer des états financiers consolidés. En l'absence de dispositions spécifiques imposant à l'entité contrôlante intermédiaire de préparer des états financiers consolidés pour lesquels l'existence d'utilisateurs est probable, les entités contrôlantes intermédiaires sont tenues de préparer et de publier des états financiers consolidés.

19. Une entité contrôlante qui, selon le paragraphe 16, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, et qui présente seulement des états financiers individuels, respecte les paragraphes 58 à 64.

Périmètre des états financiers consolidés

20. Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les entités contrôlées de l'entité contrôlante, à l'exception de celles indiquées au paragraphe 21.

21. Une entité contrôlée doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il existe des éléments probants selon lesquels (a) le contrôle est destiné à être temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans les douze mois à partir de l'acquisition et (b) la direction recherche activement un acquéreur.

22. Ces entités contrôlées sont classées et comptabilisées comme des instruments financiers. IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*, IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation, et* IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir* apportent des commentaires sur les instruments financiers.

22. Un exemple de contrôle temporaire serait le cas où une entité contrôlée est acquise dans l'intention ferme de s'en défaire dans les douze mois. Ce cas peut se produire lorsqu'une entité économique est acquise et qu'une entité détenue par cette dernière doit être sortie parce que ses activités sont dissemblables de celles de l'acquéreur. Un contrôle temporaire intervient également lorsque l'entité contrôlante entend céder le contrôle d'une entité contrôlée à une autre entité – par exemple, un gouvernement national peut céder sa participation dans une entité contrôlée à une administration locale. Pour que cette exemption s'applique, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de sortir, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.

23. Lorsqu'une entité contrôlée précédemment exclue de la consolidation selon le paragraphe 21 n'est pas cédée dans les douze mois, elle devra être considérée comme ayant été consolidée à partir de la date d'acquisition (des commentaires relatifs à la date d'acquisition sont disponibles dans la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante). Les états financiers correspondant aux périodes écoulées depuis l'acquisition sont retraités.

24. Exceptionnellement, une entité ayant trouvé un acheteur pour une entité contrôlée exclue de la consolidation conformément au paragraphe 21, pourrait ne pas conclure la vente dans les douze mois suivant l'acquisition, en raison de l'approbation exigée des autorités

de réglementation ou autres. L'entité n'est pas tenue de consolider cette entité contrôlée si la vente est en cours à la date de clôture et s'il n'y a aucune raison de penser qu'elle ne sera pas achevée juste après la date de clôture.

25. Une entité contrôlée n'est pas exclue du périmètre d'intégration du seul fait que l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun, une forme de trust ou une entité similaire.

26. Une entité contrôlée n'est pas exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entités au sein de l'entité économique, par exemple, la consolidation d'entreprises publiques avec des entités du secteur budgétaire. Une information pertinente est fournie en consolidant ces entités contrôlées et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des entités contrôlées. Par exemple, les informations à fournir imposées par IPSAS 18, *Information sectorielle* aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein de l'entité économique.

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

27. 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 (du *Glossaire des définitions*) et des circonstances particulières à chaque cas. Il convient donc de considérer la nature de la relation entre les deux entités. Il convient en particulier de considérer les deux éléments de la notion du contrôle. 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).

28. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. À titre d'exemple, une entité (a) peut obtenir des avantages des activités d'une autre entité en termes de distribution de ses excédents (comme un dividende) et (b) est exposée au risque de perte potentielle. Dans d'autres cas, une entité peut ne pas obtenir d'avantages financiers de l'autre entité, mais peut bénéficier de sa capacité à contraindre l'autre entité à collaborer avec elle afin d'atteindre ses objectifs. Il est également possible qu'une entité puisse obtenir des avantages financiers et non-financiers des activités d'une autre entité. À titre d'exemple, une entreprise publique peut procurer un dividende à l'entité contrôlante et lui permettre également d'atteindre certains de ses objectifs de politique sociale.

Contrôle pour les besoins de l'information financière

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. Une entité peut posséder (a) des bons de souscription d'actions, (b) des options d'achat d'actions, (c) des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou (d) autres instruments analogues qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entité un pouvoir de vote ou de restreindre le pouvoir de vote d'un tiers sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité (droits de vote potentiels). L'existence et l'effet des droits de vote potentiels exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par une autre entité, sont pris en considération quand l'entité apprécie si elle détient le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que s'il se produit un événement futur.

33. Pour apprécier si les droits de vote potentiels contribuent à constituer le contrôle, l'entité examine tous les faits et circonstances (et notamment les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et de tous autres accords contractuels, considérés individuellement ou conjointement) qui affectent les droits de vote potentiels, à l'exception des intentions de la direction et de la capacité financière d'exercice ou de conversion.

34. 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.

35. 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. 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

36. Les États et leurs organismes publics ont le pouvoir de réglementer le comportement de nombreuses entités en faisant usage de leurs pouvoirs régaliens ou législatifs. Le pouvoir réglementaire et la capacité d'influence de la commande publique ne constituent pas un contrôle pour les besoins de l'information financière. Afin de garantir que les états financiers des entités du secteur public ne comprennent que les ressources qu'elles contrôlent et dont elles peuvent obtenir des avantages, le sens du « contrôle » dans le cadre de la présente Norme ne s'étend pas :

(a) à la capacité du pouvoir législatif d'établir le cadre réglementaire dans lequel les entités opèrent et d'imposer des conditions ou des sanctions à leurs activités. Un tel pouvoir n'équivaut pas au contrôle d'une entité du secteur public sur les actifs déployés par ces entités. À titre d'exemple, un organisme de contrôle de la pollution peut avoir le pouvoir de fermer les activités d'entités qui ne se conforment pas à la réglementation relative à la protection de l'environnement. Toutefois, ce pouvoir ne constitue pas un contrôle car l'organisme de contrôle de la pollution n'a qu'un pouvoir de réglementation ; ou

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

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

37. Les entités du secteur public peuvent créer d'autres entités pour atteindre certains de leurs objectifs. Dans certains cas, il peut apparaître clairement qu'une entité est contrôlée et qu'elle doit donc être consolidée. Dans d'autres cas, cela peut ne pas être aussi clair. Les paragraphes 39 et 40 proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.

38. À l'examen de la relation entre deux entités, le contrôle est présumé exister lorsque sont réunies au moins l'une des conditions suivantes relatives au pouvoir et l'une des conditions suivantes relatives aux avantages, sauf s'il apparaît clairement que le contrôle est détenu par une autre entité.

Conditions relatives au pouvoir

(a) l'entité détient, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, la majorité des droits de vote de l'autre entité.

(b) l'entité a le pouvoir, soit conféré par la réglementation soit exercé dans les limites de celle-ci, de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'autre entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

(c) l'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes susceptibles d'être exprimés lors d'une assemblée générale de l'autre entité, ou de régir la manière dont ils seront exprimés.

(d) l'entité a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'autre entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

Conditions relatives aux avantages

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

(b) l'entité a le pouvoir d'obtenir des distributions d'actifs de l'autre entité, et/ou peut être responsable de certaines obligations de l'autre entité.

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

Indicateurs relatifs au pouvoir

(a) l'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement de l'autre entité.

(b) l'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto, d'annuler ou de modifier les décisions de l'organe de direction de l'autre entité.

(c) l'entité a la capacité d'approuver l'embauche, le redéploiement et le licenciement des principaux dirigeants de l'autre entité.

(d) le mandat de l'autre entité est établi et limité par la réglementation.

(e) l'entité détient une « action spécifique »[1] (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

Indicateurs relatifs aux avantages

(a) l'entité est titulaire d'un droit de propriété direct ou indirect sur l'actif net/situation nette de l'autre entité, assorti d'un droit d'accès continu à cet actif net/situation nette.

(b) l'entité a droit à une part importante de l'actif net/situation nette de l'autre entité en cas de liquidation ou de distribution autre qu'une liquidation.

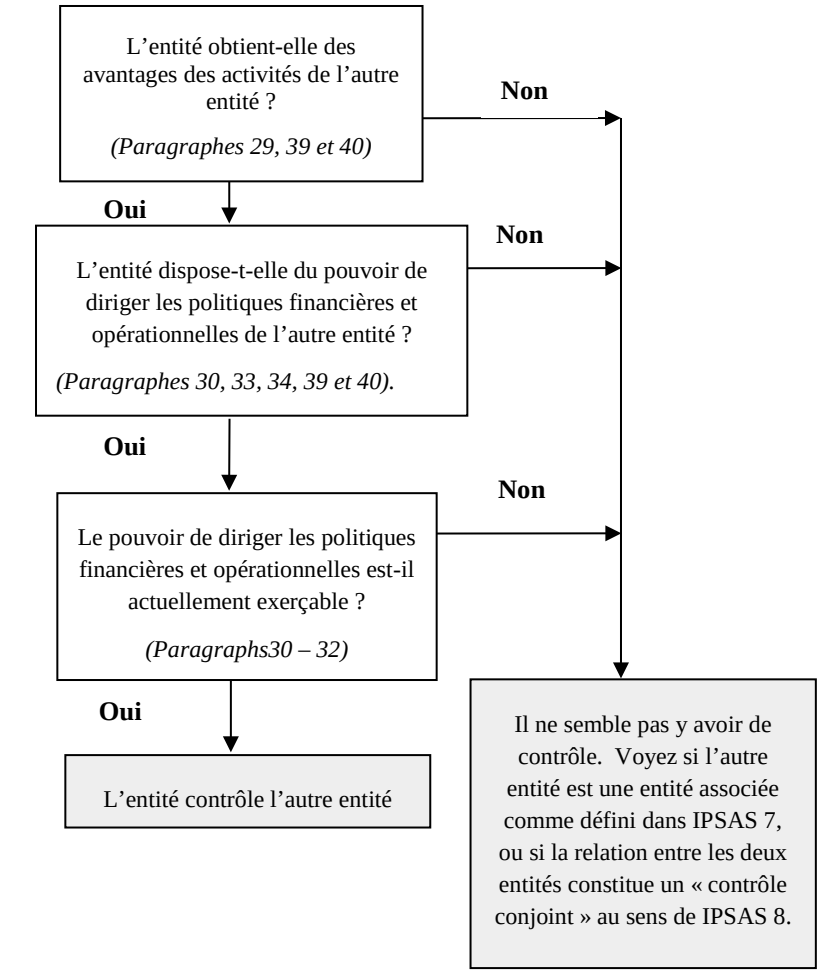
(c) l'entité est en mesure de contraindre l'autre entité à coopérer avec elle pour atteindre ses objectifs.

(d) l'entité est exposée au comblement du passif résiduel de l'autre entité.

40. Le diagramme suivant indique les étapes de base qui participent à l'établissement du contrôle sur une autre entité. Il doit être lu en parallèle avec les paragraphes 28 à 40.

[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



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

Procédures de consolidation

42. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées sont combinés, ligne par ligne, en additionnant les postes semblables d'actifs, de passifs, d'actifs nets / situations nettes, de produits et de charges. Pour que les états financiers consolidés présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique, les étapes suivantes sont alors entreprises :

    (a) la valeur comptable de la participation de l'entité contrôlante dans chaque entité contrôlée et la quote-part de l'entité contrôlante dans l'actif net / situation nette de chaque entité contrôlée sont éliminées (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur le traitement du goodwill en résultant) ;

    (b) les intérêts minoritaires dans le solde des entités contrôlées consolidées pour la période de reporting sont identifiés ; et

    (c) les intérêts minoritaires dans l'actif net / situation nette des entités contrôlées consolidées sont identifiés séparément de l'actif net / situation nette de l'entité contrôlée. Les intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette comprennent :

        (i) le montant de ces intérêts minoritaires à la date du regroupement d'origine (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur le calcul de ce montant) ; et

        (ii) la part des minoritaires dans les variations de l'actif net / situation nette depuis la date du regroupement.

43. Lorsque des droits de vote potentiels existent, les quotes-parts du solde ou de variations de l'actif net / situation nette attribuées à l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires sont déterminées sur la base des pourcentages de participation actuels et ne reflètent pas l'exercice ou la conversion possibles des droits de vote potentiels.

44. Les soldes, transactions, produits et charges entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés.

45. Les soldes et opérations entre entités au sein de la même entité économique, et notamment (a) les produits des ventes et des transferts, (b) les produits comptabilisés à la

suite d'une affectation ou autre autorisation budgétaire, (c) les charges et (d) les dividendes, ou les distributions similaires, sont intégralement éliminés. Les soldes découlant des transactions réalisées au sein de l'entité économique et comptabilisés dans les actifs tels que les stocks et les immobilisations sont intégralement éliminés. Les déficits au sein de l'entité économique peuvent indiquer une dépréciation nécessitant une comptabilisation dans les états financiers consolidés. La norme comptable nationale ou internationale relative aux impôts correspondante fournit des commentaires sur la comptabilisation des différences temporaires qui naissent de l'élimination des excédents et déficits résultant d'opérations au sein de l'entité économique.

46. Les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées, utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être établis à la même date de clôture. Lorsque les dates de clôture de l'entité contrôlante et d'une entité contrôlée sont différentes, l'entité contrôlée prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que les états financiers de l'entité contrôlante, à moins que cela ne soit impraticable.

47. Quand, selon le paragraphe 47, les états financiers d'une entité contrôlée utilisés pour la préparation des états financiers consolidés sont établis à une date de clôture différente de celle de l'entité contrôlante, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte l'effet des événements ou transactions significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de l'entité contrôlante. En aucun cas l'écart entre la date de clôture de l'entreprise contrôlée et celle de l'entité contrôlante ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et toute différence entre les dates de clôture doivent être identiques d'une période à l'autre.

48. Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

49. Si une entité de l'entité économique utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

50. Les produits et les charges d'une entité contrôlée sont inclus dans les états financiers consolidés à partir de la date d'acquisition (la norme comptable nationale ou internationale relative aux regroupements d'entreprises correspondante fournit des commentaires sur la signification de la date d'acquisition). Les produits et les charges d'une entité contrôlée sont inclus dans les états financiers consolidés jusqu'à la date à laquelle l'entité contrôlante cesse d'avoir le contrôle de l'entité contrôlée. La différence entre les produits de la cession de l'entité contrôlée et sa valeur comptable à la date de cession, y compris le montant cumulé des différences de conversion afférentes à l'entité contrôlée comptabilisé en actif net / situation nette selon IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* est comptabilisée dans l'état consolidé de la performance financière comme le résultat de cession de l'entité contrôlée.

51. A compter de la date à laquelle une entité cesse d'être une entité contrôlée et sous réserve (a) qu'elle cesse d'être une entreprise associée selon les termes de IPSAS 7 ou (b) une

entité contrôlée conjointement selon les termes de IPSAS 8, elle doit être comptabilisée en tant qu'instrument financier. IPSAS 29 apporte des commentaires sur la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers.

52. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle l'entité cesse d'être une entité contrôlée doit être considérée comme le coût lors de l'évaluation initiale d'un instrument financier.

53. Les intérêts minoritaires doivent être présentés dans l'état consolidé de la situation financière parmi l'actif net / situation nette, séparément de l'actif net / situation nette de l'entité contrôlante. Les intérêts minoritaires dans le solde de l'entité économique doivent également être présentés séparément.

54. Le solde est attribué à l'entité contrôlante et aux intérêts minoritaires. Puisqu'il s'agit de deux postes de l'actif net / situation nette, le montant attribué aux intérêts minoritaires ne constitue pas un revenu ou une charge.

55. Les pertes revenant aux minoritaires dans une entité contrôlée consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette de l'entité contrôlée. Cet excédent et toutes les pertes futures relatives aux minoritaires sont imputés aux intérêts majoritaires sauf si les minoritaires ont une obligation irrévocable de compenser les pertes par un investissement complémentaire et ont la capacité de le faire. Si l'entité contrôlée dégage par la suite des excédents, ceux-ci sont attribués aux intérêts majoritaires jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été couverte.

56. Si une entité contrôlée a des actions préférentielles cumulatives en circulation détenues par des intérêts minoritaires et classées en actif net / situation nette, la société contrôlante calcule sa quote-part du solde après ajustements pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ceux-ci aient été décidés ou non.

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

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

(a) en utilisant la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 7 ;

(b) soit au coût ; ou

(c) comme un instrument financier selon IPSAS 29.

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

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

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

60. IPSAS 29 apporte des commentaires sur la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers.

Présentation

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

(a) une liste des entités contrôlées significatives ;

(b) l'indication qu'une entité contrôlée n'est pas consolidée selon le paragraphe 21 ;

(c) les informations financières résumées des entreprises contrôlées, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas consolidées, et incluant les montants du total de l'actif, du passif, du chiffre d'affaires et du solde ;

(d) le nom de toute entité contrôlée dans laquelle l'entité contrôlante détient une part d'intérêt et/ou des droits de vote inférieurs ou égaux à 50 %, accompagné d'une explication du mode de contrôle ;

(e) les raisons pour lesquelles la détention de plus de 50 % des droits de vote réels ou potentiels de l'entité détenue ne constitue pas un contrôle ;

(f) la date de clôture des états financiers d'une entité contrôlée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés et qu'ils sont établis à une date de clôture ou pour une période différente de celle de l'entité contrôlante, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de clôture ou de périodes différentes ; et

(g) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des entités contrôlées à transférer des fonds à l'entité contrôlante sous la forme de dividendes en numéraire, ou des distributions similaires, ou à rembourser des prêts ou avances.

62. Lorsque des états financiers individuels sont établis pour une entité contrôlante qui, selon le paragraphe 16, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, ces états financiers individuels doivent indiquer :

(a) le fait que les états financiers sont des états financiers individuels ; que l'exemption de consolidation a été utilisée ; le nom de l'entité dont les états financiers consolidés respectant les Normes IPSAS ont été mis à la disposition du public et le pays de domiciliation de l'entité (lorsqu'il est différent de celui de l'entité contrôlante) ; et l'adresse à laquelle des états financiers consolidés peuvent être obtenus ;

(b) une liste des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées significatives, comprenant le nom, le pays de

domiciliation (lorsque celui-ci diffère de celui de l'entité contrôlante), la quote-part d'intérêt dans le capital et, lorsque cet intérêt prend la forme d'actions, la quote-part des droits de vote détenus (uniquement si elle diffère de la part d'intérêt proportionnelle dans le capital) ;

(c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités énumérées selon le paragraphe (b).

63. Lorsqu'une entité contrôlante (autre qu'une entité contrôlante concernée par le paragraphe 63), un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement ou un investisseur dans une entreprise associée prépare des états financiers individuels, ceux-ci doivent indiquer :

(a) le fait que les états financiers sont des états financiers individuels et les raisons pour lesquelles ces états financiers sont présentés, en l'absence d'obligation découlant de la loi, de la législation ou d'une autre autorité ;

(b) une liste des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées significatives, comprenant le nom, le pays de domiciliation de l'entité opère (lorsque celui-ci diffère de celui de l'entité contrôlante) ; la quote-part d'intérêt dans le capital ; et, lorsque cet intérêt prend la forme d'actions, la quote-part des droits de vote détenus (uniquement si elle diffère de la part d'intérêt proportionnelle dans le capital) ;

(c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités énumérées selon le paragraphe (b) ;

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

Dispositions transitoires

64. Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 45 relatives à l'élimination des soldes et des opérations entre entités appartenant à la même entité économique pour les périodes ouvertes dans les trois années suivant la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d'engagement selon les Normes IPSAS.

65. Les entités contrôlantes adoptant la méthode de la comptabilité d'engagement pour la première fois selon les Normes IPSAS peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées entre lesquelles intervient un nombre important d'opérations. En conséquence, il peut être difficile d'identifier certains soldes et opérations qui doivent être éliminés aux fins de la préparation des états financiers consolidés de l'entité économique. Pour cette raison, le paragraphe 65 prévoit des assouplissements dans l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations entre entités appartenant à la même entité économique.

66. Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 65, elles doivent indiquer le fait que les soldes et opérations intervenant entre des entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.

67. Les dispositions transitoires de IPSAS 6 (2000) fournissent aux entités une période maximum de trois ans pour éliminer intégralement les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique, à partir de la date de la première application. Les entités ayant auparavant appliqué IPSAS 6 (2000) peuvent continuer à tirer profit de cette période transitoire de trois ans à compter de la date de la première application de IPSAS 6 (2006).

Date d'entrée en vigueur

68. Toute entité devra appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.

69. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 6 (2000)

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

Annexe

Amendements d'autres IPSAS

Dans les Normes IPSAS applicables au 1er janvier 2008, les références à la version actuelle de IPSAS 6, *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées* remplacent celles contenues dans IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels*.

Le paragraphe suivant est ajouté au paragraphe 4 (f) de IPSAS 15, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* :

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

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 6.

Contexte

BC1. Le programme de l'IPSASB de convergence des Normes internationales d'information financière (IFRS) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les Normes IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes IPSAS relatives à la comptabilité d'engagement objet de la convergence avec les IFRS conservent les obligations, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public pour un écart. Un écart par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les exigences ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsqu'une inclusion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec l'IFRS » figurant dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage sur les amendements proposés aux 13 Normes comptables internationales (IASs)[2] dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 6, publiée en mai 2000, était basée sur IAS 27 (reformatée en 1994), États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées qui a fait l'objet d'une nouvelle publication en décembre 2003. Fin 2003, l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[3], a lancé un Projet d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS avec les normes comptables internationales publiées en décembre 2003, lorsque cela était approprié.

BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 27 améliorée et a généralement accepté les raisons de l'IASB pour réviser l'IAS et les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du Service de souscription global de l'IASB peuvent visionner les Bases des Conclusions sur le site Internet de l'IASB - **www.iasb.org**).

BC6. L'IPSASB s'est écarté des dispositions de la norme comptable internationale IAS 27 dans le sens où il a décidé de retenir la méthode de mise en équivalence comme méthode

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

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

de comptabilisation des entités contrôlées dans les états financiers individuels des entités contrôlantes. L'IPSASB est conscient que les positions concernant ce traitement connaissent une grande évolution et qu'il n'est pas encore nécessaire de retirer la méthode de mise en équivalence de la liste des options.

BC7. IAS 27 a été amendée sur la base des normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. IPSAS 6 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des Normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des exigences contenues dans ces Normes internationales d'information financière pour les entités du secteur public.

Guide d'application

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

Considérations sur les droits de vote potentiels

Introduction

IG1 La plupart des entités du secteur public n'émettent pas d'instruments financiers liés à des droits de vote potentiels. Cependant, ces derniers peuvent être émis par des entreprises publiques. Par conséquent, une entreprise publique ou une autre entité du secteur public peut détenir des droits de vote potentiels d'entreprises publiques.

IG2. Les paragraphes 33, 34 et 44 de IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* et les paragraphes 14 et 15 de IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* imposent à une entité d'examiner l'existence et l'effet de tous les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles. Ils imposent également d'examiner tous les faits et circonstances affectant les droits de vote potentiels, à l'exception de l'intention de la direction et de la capacité financière d'exercer ou de convertir les droits de vote potentiels. Dans la mesure où la définition du contrôle conjoint du paragraphe 6 de IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* dépend de la définition du contrôle, et où la présente Norme renvoie à IPSAS 7 pour l'application de la méthode de la mise en équivalence, ce guide s'applique aussi à IPSAS 8.

Guide d'application

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

IG4. Le contrôle et l'influence notable naissent également dans les circonstances décrites respectivement dans les paragraphes 39 et 40 d'IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 d'IPSAS 7, qui prennent en compte le caractère relatif de la propriété des droits de vote. IPSAS 8 dépend d'IPSAS 6 et d'IPSAS 7 et les références à IPSAS 6 et à IPSAS 7 à partir de ce point doivent être lues comme s'appliquant à IPSAS 8. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que le contrôle conjoint implique le partage contractuel du

contrôle et que cet aspect contractuel sera vraisemblablement le critère déterminant. Des droits de vote potentiels, tels que des options d'achat d'actions et des titres d'emprunt convertibles, peuvent modifier le pouvoir de contrôle d'une entité sur une autre entité car si les droits de vote potentiels sont exercés ou convertis, la part relative des actions ordinaires assorties d'un droit de vote change. En conséquence, l'existence d'un contrôle (dont la définition permet à une seule entité d'avoir le contrôle sur une autre entité) et celle d'une influence notable ne sont déterminées qu'après (a) appréciation de tous les facteurs décrits respectivement dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et les paragraphes 12 et 13 d'IPSAS 7, et après (b) prise en considération de l'existence et de l'impact des droits de vote potentiels. De plus, l'entité examine tous les faits et circonstances qui affectent les droits de vote potentiels, à l'exception de l'intention de la direction et de la capacité financière d'exercer ou de convertir ces droits. L'intention de la direction n'affecte pas l'existence du pouvoir et il est difficile d'apprécier la capacité financière d'une entité à exercer ou à convertir ces droits.

IG5. Après avoir tenu compte des droits de vote potentiels qu'elle peut actuellement exercer ou convertir, une entité peut conclure initialement qu'elle contrôle ou qu'elle exerce une influence notable sur une autre entité. Toutefois, l'entité peut ne pas contrôler ou exercer une influence notable sur une autre entité lorsque des droits de vote potentiels détenus par des tiers sont aussi actuellement exerçables ou convertibles. En conséquence, lorsqu'elle détermine si elle contrôle ou si elle exerce une influence notable sur une autre entité, une entité considère tous les droits de vote potentiels détenus par elle-même et par des tiers, droits qui sont actuellement exerçables ou convertibles. Elle considère, par exemple, toutes les options d'achat d'actions, qu'elles soient détenues par l'entité ou par un tiers. En outre, la définition du contrôle ne permet qu'à une seule entité d'avoir le contrôle d'une autre entité. En conséquence, lorsque deux entités ou plus détiennent chacune une part significative des droits de vote, tant effectifs que potentiels, les facteurs indiqués dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont réexaminés pour déterminer quelle entité détient le contrôle.

IG6. La répartition effectuée entre l'entité contrôlante et les intérêts minoritaires dans la préparation des états financiers consolidés selon IPSAS 6 et la proportion allouée à l'investisseur, qui comptabilise sa participation par la méthode de la mise en équivalence selon IPSAS 7, sont déterminées uniquement sur la base des parts d'intérêt effectivement détenues. La proportion allouée est déterminée en tenant compte des droits de vote potentiels et autres instruments dérivés qui, en substance, lui donnent actuellement accès aux avantages économiques associés à une part d'intérêt.

IG7. Dans certaines circonstances, une entité a, en substance, un droit de propriété actuel résultant d'une transaction lui permettant de bénéficier des avantages économiques ou du potentiel de service associés à une part d'intérêt. Dans ce cas, la proportion affectée à l'entité est déterminée en tenant compte de l'exercice éventuel des droits de vote potentiels et autres instruments dérivés qui lui permettent de bénéficier actuellement des avantages économiques.

IG8. IPSAS 29 apporte des commentaires sur la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Cependant, elle ne s'applique pas aux participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des entités sous contrôle conjoint qui sont

(a) consolidées, (b) comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence, (c) consolidées par intégration proportionnelle selon respectivement IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8. Lorsque des instruments contenant des droits de vote potentiels donnent en substance accès aux avantages économiques ou au potentiel de service associés à une part d'intérêt, et si l'investissement est comptabilisé suivant une des méthodes mentionnées ci-dessus, les instruments ne sont pas soumis aux dispositions d'IPSAS 29. Dans tous les autres cas, IPSAS 29 apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments contenant des droits de vote potentiels.

Exemples d'application

Ces exemples accompagnent, mais ne font pas partie d'IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8.

IE1. Les dix exemples ci-après illustrent chacun un aspect du droit de vote potentiel. Pour appliquer IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8, une entité prend en considération tous les aspects. L'existence d'un contrôle, d'une influence notable et d'un contrôle conjoint ne peut être déterminée qu'après appréciation des autres facteurs décrits dans IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8. Pour ces exemples, toutefois, ces autres facteurs sont présumés ne pas avoir d'impact, bien qu'ils puissent en avoir s'ils sont pris en compte.

Les options sont « hors de la monnaie »

IE2. Les entités A et B détiennent respectivement 80 % et 20 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales d'actionnaires de l'entité C. L'entité A vend la moitié de sa participation à l'entité D et achète à cette dernière, avec une prime par rapport au prix de marché de l'émission, des options d'achat exerçables à tout moment qui, si elles étaient exercées, donneraient à l'entité A sa part d'intérêt initiale de 80 % et les droits de vote correspondants.

IE3. Bien que les options soient hors du cours, elles sont actuellement exerçables et donnent à l'entité A le pouvoir de continuer à fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité C, car l'entité A pourrait actuellement exercer ses options. L'existence des droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité C.

Droit d'acheter avec une prime par rapport à la juste valeur

IE4. Les municipalités de Dunelm et d'Eboracum détiennent respectivement 80 % et 20 % du Dunelm-Eboracum General Hospital, une entité du secteur public constituée par statuts. L'hôpital est géré par un conseil composé de dix administrateurs, désignés par les municipalités proportionnellement aux parts d'intérêt qu'ils détiennent dans l'hôpital. Les statuts permettent à l'une ou l'autre des municipalités de vendre une partie ou la totalité de ses parts d'intérêt dans l'hôpital à une autre municipalité de la région. Si Dunelm décide de vendre 50 % de sa participation à la municipalité de Formio, le contrat de vente donne à Dunelm le droit de racheter les participations que Formio détient dans l'hôpital à hauteur d'un montant égal à 115 % de la juste valeur des parts d'intérêt déterminée par un évaluateur indépendant. Ce droit peut être exercé à tout moment, et s'il est exercé, il donne à Dunelm sa participation d'origine, égale à 80 %, ainsi que le droit de désigner des administrateurs.

IE5. Bien que le droit de racheter la part d'intérêt vendue à Formio impliquerait le versement d'une prime supérieure à la juste valeur, le droit est présentement exerçable et confère à Dunelm le pouvoir de continuer à définir les politiques financières et opérationnelles du Dunelm-Eboracum General Hospital, en raison de la possibilité actuelle de Dunelm d'exercer son droit de rachat de la participation de Formio. L'existence du droit potentiel de désigner des administrateurs, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 d'IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que la municipalité de Dunelm contrôle le Dunelm-Eboracum General Hospital.

Possibilité d'exercice ou de conversion

IE6. Les entités A, B et C détiennent respectivement 40 %, 30 % et 30 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité D. L'entité A détient également des options d'achat exerçables à tout moment à la juste valeur des actions sous-jacentes, qui si elles étaient exercées, lui donneraient 20 % de droits de vote supplémentaires dans l'entité D, et réduiraient à 20 % la participation respective de l'entité B et de l'entité C. Si elle lève les options, l'entité A détiendra le contrôle sur plus de la moitié des droits de vote. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D.

Possibilité d'exercice des droits

IE7. Le gouvernement fédéral d'Arandis, en accord avec les gouvernements nationaux de Brescia et Modène, administre l'Université de Pola-Iluro. L'université de Pola-Iluro se situe à proximité des villes de Pola, Brescia et Iluro, Modène, situées à proximité les unes des autres, sur la frontière entre les deux états. La législation fédérale qui institue l'Université de Pola-Iluro stipule que le ministère fédéral de l'éducation a le droit de désigner quatre des dix gouverneurs qui gèrent l'université. Les ministres de l'Éducation des régions de Brescia et Modène ont le droit de désigner trois gouverneurs chacun. La législation stipule également que le gouvernement fédéral détient 40 % de l'actif net de l'université, les gouvernements nationaux disposant de 30 % chacun. La législation fédérale confère au ministre fédéral de l'éducation le droit d'acquérir 20 % de parts supplémentaires dans l'actif net de l'université, ainsi que le droit de désigner deux gouverneurs supplémentaires. Ce droit est exerçable à tout moment, à la discrétion du ministre fédéral. Cela requiert du gouvernement fédéral qu'il verse à chaque gouvernement national la juste valeur des actifs nets de l'université acquise. Si le gouvernement fédéral exerçait son droit, il détiendrait 60 % de l'actif net de l'université, et disposerait du droit de désigner six des dix gouverneurs. Ceci permettrait de réduire la part des gouvernements nationaux à 20 % chacun, qui n'auraient le droit que de désigner deux gouverneurs chacun.

IE8. L'existence d'un droit potentiel de désigner la majorité des gouverneurs de l'université, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 d'IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que le gouvernement fédéral d'Arandis contrôle l'université de Pola-Iluro.

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

IE9. Les entités A, B et C détiennent respectivement 25 %, 35 % et 40 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales d'actionnaires de l'entité D. Les entités B et C détiennent également des bons de souscription d'actions qui sont exerçables à tout moment à un prix fixé et confèrent des droits de vote potentiels. L'entité A détient une option d'achat lui permettant à tout moment d'acheter ces bons de souscription d'action pour un montant symbolique. Si l'option d'achat est exercée, l'entité A aurait la possibilité de porter sa part d'intérêt dans l'entité D, et par conséquent

ses droits de vote, à 51 % (et de diluer la part d'intérêt de l'entité B à 23 % et la part d'intérêt de l'entité C à 26 %).

IE10. Bien que l'entité A ne détienne pas les bons de souscription d'actions, ils sont pris en compte dans l'appréciation du contrôle car ils sont actuellement exerçables par les entités B et C. Normalement, si une action (par exemple un rachat ou l'exercice d'un autre droit) est nécessaire avant qu'une entité ne devienne propriétaire d'un droit de vote potentiel, le droit de vote potentiel n'est pas considéré comme étant détenu par l'entité. Toutefois, les bons de souscription d'actions sont, en substance, détenus par l'entité A, car les termes de l'option d'achat sont destinés à assurer la position de l'entité A. La combinaison de l'option d'achat et des bons de souscription d'actions donne à l'entité A le pouvoir de fixer les politiques opérationnelle et financière de l'entité D, car l'entité A pourrait actuellement exercer l'option et les bons de souscription d'actions. Les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont également pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D, et non pas l'entité B ou l'entité C.

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

IE11. Les villes de Chester, Oxford et Exeter détiennent respectivement 25 %, 35 % et 40 % de la Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, une entité du secteur public constituée par statuts. Les statuts accordent aux municipalités des droits de vote dans la gestion de l'Organisme et un droit de recevoir l'électricité générée par l'Organisme. Les droits de vote et l'accès à l'électricité sont proportionnels à leur part d'intérêt dans l'Organisme. Les statuts confèrent à Oxford et Exeter le droit d'augmenter chacun leur part d'intérêt (et, par conséquent, leurs droits de vote) dans l'Organisme de 10 % à tout moment, à un prix commercial convenu entre les trois municipalités. Les statuts donnent également à Chester le droit d'acquérir d'Oxford 15 % de part d'intérêt dans l'Organisme et 20 % d'Exeter, à tout moment, à un coût symbolique. Si Chester exerçait son droit, elle devrait augmenter à 60 % sa part d'intérêt, et par conséquent, ses droits de vote, dans la Deva-Oxonia-Isca Electric Generating Authority. Ceci permettrait de diluer la part d'intérêt d'Oxford à 20 % et celle d'Exeter à 20 %.

IE12. Bien que les statuts permettent à Oxford et à Exeter d'augmenter la proportion de leur part d'intérêt, le droit global dont dispose Chester d'acquérir un intérêt majoritaire dans l'Organisme à un coût symbolique défini dans les statuts est destiné, en substance, à assurer la position de Chester. Le droit dont dispose Chester lui permet de définir les politiques opérationnelles et financières de la Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, parce qu'elle pourrait exercer son droit d'augmenter sa part d'intérêt et par conséquent ses droits de vote, à tout moment. Les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont également pris en compte, et il est établi que Chester contrôle la Deva-Oxonia-Isca Electricitu generating authority, et non pas Oxford ou Exeter.

Intention de la direction - Exemple A

IE13. Les entités A, B et C détiennent chacune 33,33 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité D. Chacune des entités A, B et C est en droit de nommer deux administrateurs pour siéger au conseil de

l'entité D. L'entité A possède également des options d'achat exerçables à un prix fixe à tout moment, qui, si elles étaient exercées, lui donneraient tous les droits de vote dans l'entité D. La direction de l'entité A n'a pas l'intention d'exercer les options d'achat, même si les entités B et C ne votent pas dans le même sens que l'entité A. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 et aux paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, sont pris en compte, et il est établi que l'entité A contrôle l'entité D. L'intention de la direction de l'entité A n'influe pas sur cette appréciation.

Intention de la direction - Exemple B

IE14. Les villes de Tolosa, Lutetia et Massilia possèdent chacune 33,33 % de la TLM Water Commission, une entité du secteur public constituée par statuts chargée de la distribution de l'eau potable dans les villes de Tolosa, Lutetia et Massilia et d'autres villes et villages environnants. Les statuts confèrent à chaque ville un vote égal dans la direction de la Commission, ainsi qu'un droit de désigner deux Commissaires chacune. Les Commissaires gèrent la Commission pour le compte des municipalités. Les statuts donnent également à la ville de Tolosa le droit d'acquérir la part d'intérêt de Lutetia et Massilia à un prix fixe, droit exerçable à tout moment par le Maire de Tolosa. Si elle exerçait ce droit, Tolosa gérerait à elle seule la Commission ainsi que le droit de désigner l'ensemble des Commissaires. Le Maire de Tolosa n'a pas l'intention d'exercer son droit d'acquérir la totalité des parts d'intérêt dans la Commission, même si les Commissaires désignés par Lutetia et Massilia votent contre ceux désignés par Tolosa. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7 sont pris en compte, et il est établi que Tolosa contrôle la TLM Water Commission. L'intention du Maire de Tolosa n'influe pas sur cette appréciation.

Capacité financière - Exemple A

IE15. Les entités A et B possèdent respectivement 55 % et 45 % des actions ordinaires assorties de droits de vote aux assemblées générales des actionnaires de l'entité C. L'entité Bdétient également des instruments d'emprunt convertibles en actions ordinaires de l'entité C. L'emprunt peut être converti à tout moment à un prix important, comparé à l'actif net de l'entité B, et sa conversion imposerait à l'entité B d'emprunter des fonds supplémentaires pour effectuer le paiement. Si elle convertissait ces instruments, l'entité B détiendrait 70 % des droits de vote et la part d'intérêt de l'entité A serait ramenée à 30 %.

IE16. Bien que les instruments d'emprunt soient convertibles à un prix substantiel, ils sont actuellement convertibles et le mécanisme de conversion donne à l'entité B le pouvoir de fixer les politiques opérationnelles ou financières de l'entité C. L'existence de droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits aux paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6, sont pris en compte, et il est établi que l'entité B, et non l'entité A, contrôle l'entité C. La capacité financière de l'entité B à payer le prix de conversion n'influe pas sur l'appréciation.

Capacité financière - Exemple B

IE17. Les villes de Melina et Newton détiennent respectivement 55 % et 45 % des parts d'intérêt assorties de droits de vote dans la MN Broadcasting Authority, une entité du secteur public constituée par statuts proposant des services de radio et télédiffusion à destination des régions. Les statuts donnent à la ville de Newton la possibilité d'acheter à la ville de Melina, à tout moment, 25 % de parts d'intérêt supplémentaires dans la MN Broadcasting Authority à un prix substantiel, comparé à l'actif net de la ville de Newton. S'il est exercé, ce droit exigerait de la ville de Newton qu'elle emprunte des fonds supplémentaires pour réaliser le paiement. Si elle exerçait ce droit, la ville de Newton détiendrait 70 % des droits de vote et la part d'intérêt de la ville de Melina serait ramenée à 30 %.

IE18. Bien que l'option soit exerçable à un prix substantiel, elle est actuellement exerçable et le mécanisme d'exercice donne à la ville de Newton le pouvoir de fixer les politiques opérationnelles et financières de la MN Broadcasting Authority. L'existence des droits de vote potentiels, ainsi que les autres facteurs décrits dans les paragraphes 39 et 40 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que la ville de Newton, non la ville de Melina, contrôle la MN Boradcasting Authority. La capacité financière de la ville de Newton à payer le prix d'exercice n'influe pas sur l'appréciation.

Comparaison avec IAS 27

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

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

IPSAS 7 — PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIEES

Remerciements

IPSAS 7 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 28 (révisée en décembre 2003), *Participations dans des entreprises associées*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 28 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 7 — PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIEES

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 7, *Participations dans des Entreprises Associées* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 7.

Depuis cette date, IPSAS 7 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 7

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010
2	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
21	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
24	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
25	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
37	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
38	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
39	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
47A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

Décembre 2006

IPSAS 7 – PARTICIPATION DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1 – 6
Définitions	7 – 18
Influence notable	11–16
Méthode de la mise en équivalence	17 – 18
Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence	19 – 40
Dépréciations	37 – 40
États financiers individuels	41 – 42
Informations à fournir	43 – 46
Date d'entrée en vigueur	47 – 48
Retrait de IPSAS 7 (2000)	49
Annexe : Amendements d'autres normes	
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 28	

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* est présentée aux paragraphes 1-49. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 7 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de toute indication explicite.

Champ d’application

1. Toute entité qui prépare et présente des états financiers selon la convention de la comptabilité d’engagement doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation par un détenteur de participations dans des entreprises associées si la participation dans l'entreprise associée entraîne la détention d'une part d’intérêt sous la forme de parts du capital social ou d’un autre instrument de capitaux propres. Toutefois, elle ne s’applique pas aux participations dans des entreprises associées détenues par :

   (a) des organismes de capital-risque, ou

   (b) des fonds communs, des fiducies (trust) et entités similaires telles que les fonds d’assurance mesurées à leur juste valeur, avec les variations de juste valeur faisant l’objet d’une comptabilisation en solde pendant la période au cours de laquelle elles se produisent, en application de la norme IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*. Une entité qui détient une telle participation est tenue de fournir les informations exigées au paragraphe 43(f).

2. Les indications relatives à la comptabilisation et à l’évaluation des intérêts identifiés au paragraphe 0 et mesurés à leur valeur juste, et dont les variations de juste valeur faisant l'objet d’une comptabilisation en solde pendant la période au cours de laquelle elles se produisent peuvent être consultées dans IPSAS 29.

3. La présente Norme fournit la base de la comptabilisation des intérêts dans des entreprises associées. Autrement dit, la participation dans l’autre entité confère à l’investisseur les risques et les avantages inhérents à la détention d’une part d’intérêt. La présente Norme ne s’applique qu’aux participations dans les instruments de capitaux propres(ou son équivalent) de l’entité détenue. Par instrument de capitaux propres il faut entendre le capital social ou une forme équivalente de capital réparti en parts, telles que des parts d’une fiducie immobilière, mais il peut également s’agir d’autres structures de capitaux propres dans lesquelles la participation de l’investisseur peut être mesurée de façon fiable. Lorsque la structure de capitaux propres est mal définie, il peut s’avérer impossible d’obtenir une évaluation fiable de la part d’intérêt.

4. Certains apports effectués par des entités du secteur public peuvent être qualifiés de « participation » sans engendrer de part d’intérêt. Par exemple, une entité du secteur public peut effectuer un investissement important dans le développement d’un hôpital détenu et exploité par une organisation caritative. Alors que ces apports, par nature, ne font l’objet d’aucune contrepartie directe, ils permettent cependant à l’entité du secteur public de participer à l’exploitation de l’hôpital, et l’organisation caritative doit rendre compte à l’entité du secteur public de l’utilisation des fonds publics. Cependant, les apports effectués par l’entité du secteur public ne constituent pas une part d’intérêt, car l’organisation caritative peut rechercher d’autres sources de financement et éviter ainsi que l’entité du secteur public ne participe à l’exploitation de l’hôpital. En conséquence, l’entité du secteur public n’est pas exposée aux risques et ne bénéficie pas des avantages qui découlent d’une part d’intérêt.

5. La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.

6. La Préface aux normes comptables internationales du secteur public publiée par l'IPSASB explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

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

Une entreprise associée est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une entité contrôlée, ni une participation dans une coentreprise.

La méthode de la mise en équivalence (aux fins de la présente Norme) est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement comptabilisée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du détenteur dans l'actif net/situation nette de l'entité détenue. Le solde de l'investisseur comprend sa quote-part du solde de l'entreprise détenue.

L'influence notable (aux fins de la présente Norme) est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

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

8. Les états financiers d'une entité qui n'a pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de participation de coparticipant dans une coentreprise ne sont pas des états financiers individuels.

9. Les états financiers individuels sont ceux qui sont présentés en complément (a) des états financiers consolidés, (b) états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et (c) états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs sont consolidées proportionnellement. Des états financiers individuels peuvent être joints ou non à ces états financiers.

10. Les entités qui sont exemptées de consolidation en vertu (a) du paragraphe 16 de IPSAS 6, États financiers consolidés et individuels, ou (b) de l'application de la consolidation proportionnelle selon le paragraphe 3 de IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises,* ou encore (c) de l'application de la méthode de la mise en équivalence en vertu du paragraphe 19(c) de la présente Norme, peuvent présenter des états financiers individuels comme seuls états financiers.

Influence notable

11. Le fait qu'un investisseur ait ou non une influence notable sur l'entité détenue est une question de jugement fondée sur la nature de la relation entre l'investisseur et l'entité détenue et sur la définition de l'influence notable dans la présente Norme. La présente Norme ne s'applique qu'aux entreprises associées dans lesquelles une entité détient une part d'intérêts sous la forme d'une détention de parts ou d'un autre instrument de détention.

12. L'existence de l'influence notable d'un investisseur est habituellement mise en évidence par une ou plusieurs des situations suivantes :

    (a) représentation au Conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent de l'entité détenue ;

    (b) participation au processus d'élaboration des politiques, et notamment participation aux décisions relatives aux dividendes et autres formes de distributions ;

    (c) transactions significatives entre l'investisseur et l'entreprise détenue ;

    (d) échange de personnels dirigeants ; ou

    (e) fourniture d'informations techniques essentielles.

13. Si la part d'intérêt de l'investisseur revêt la forme d'actions et s'il détient, directement ou indirectement (i.e. par des entités contrôlées) au moins 20 % des droits de vote de l'entité détenue, l'investisseur est présumé détenir une influence notable, sauf s'il peut être clairement démontré que ce n'est pas le cas. Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par les entreprises contrôlées), moins de 20 % des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé ne pas avoir d'influence notable, sauf à démontrer clairement que cette influence existe. L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur ait une influence notable.

14. Une entité peut posséder (a) des bons de souscription d'actions, (b) des options d'achat d'actions, (c) des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou (d) autres instruments similaires qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entité un pouvoir de vote supplémentaire ou de restreindre le pouvoir de vote d'un tiers sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité (c'est-à-dire ses droits de vote potentiels). L'existence et l'effet de droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres entités, sont pris en considération au moment d'apprécier si une entité détient une influence notable. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que s'il se produit un événement futur.

15. Pour apprécier si les droits de vote potentiels contribuent à constituer une influence notable, l'entité examine tous les faits et circonstances (et notamment les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et de tous autres accords irrévocables considérés individuellement ou conjointement) qui affectent les droits potentiels, à

l’exception des intentions de la direction et de la capacité financière à exercer ou à convertir.

16. Une entité perd son influence notable sur une entreprise détenue lorsqu’elle perd le pouvoir de participer aux décisions de politiques financières et opérationnelles de cette entité. La perte d’influence notable peut coïncider ou non avec un changement dans le niveau absolu ou relatif de participation. Elle peut survenir, par exemple, lorsqu’une entreprise associée est soumise au contrôle d’une autre autorité publique, d’un tribunal, d’un administrateur judiciaire ou d’un régulateur. Elle peut également survenir à la suite d’un accord irrévocable.

Méthode de la mise en équivalence

17. Selon la méthode de la mise en équivalence, la participation dans une entreprise associée est initialement comptabilisée au coût et la valeur comptable est augmentée ou diminuée pour comptabiliser la quote-part de l’investisseur dans le solde de l’entreprise détenue après la date d’acquisition. La quote-part de l’investisseur dans le solde de l’entreprise détenue est comptabilisée dans le solde de l’investisseur. Les distributions reçues de l’entreprise détenue réduisent la valeur comptable de la participation. Des ajustements de valeur comptable peuvent également être nécessaires en cas de modifications de la valeur de la participation de l’investisseur dans l’entreprise détenue dues à des variations des capitaux propres de l’entreprise détenue qui n’ont pas été comptabilisées dans son solde. De telles modifications sont notamment celles qui résultent de la réévaluation des immobilisations corporelles et des écarts de conversion. La quote-part de l’investisseur dans ces changements est comptabilisée directement dans l’actif net / situation nette de l’investisseur.

18. Lorsque des droits de vote potentiels existent, la quote-part de l’investisseur dans le solde de l’entreprise détenue et dans les variations de l’actif net / la situation nette de l’entreprise détenue est déterminée sur la base du pourcentage d’intérêt actuel, et ne traduit pas la possibilité d’exercice ou de conversion des droits de vote potentiels.

Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence

19. Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence sauf si :

(a) il existe des éléments probants indiquant que la participation acquise est exclusivement détenue dans l’intention de la céder dans un délai de douze mois suivant son acquisition et que la direction recherche activement un acquéreur ;

(b) l’exception visée au paragraphe 16 de IPSAS 6, qui autorise une entreprise contrôlante détenant également une participation dans une entreprise associée à ne pas présenter d’états financiers consolidés, est applicable ; ou

(c) toutes les dispositions suivantes s’appliquent :

(i) l’investisseur est :

une entité contrôlée totalement détenue et il est peu probable qu'il existe des utilisateurs des états financiers préparés en appliquant la méthode de la mise en équivalence ou si leurs besoins d'informations sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante ; ou

une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et que ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne disposent pas du droit de vote, ont été informés de la non-application de la méthode de la mise en équivalence par l'investisseur et ne s'y opposent pas ;

(ii) les instruments de dette ou de capitaux propres de l'investisseur ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux) ;

(iii) l'investisseur n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; et

(iv) l'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes IPSAS.

20. Les participations décrites au paragraphe 19(a) devront être classées comme détenues à des fins de transaction et comptabilisées selon la norme IPSAS 29.

21. Lorsqu'une participation dans une entreprise associée préalablement comptabilisée selon IPSAS 29 n'est pas cédée dans un délai de douze mois, elle devra être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à compter de sa date d'acquisition. Les états financiers correspondant aux périodes écoulées depuis l'acquisition devront être retraités en conséquence.

22. Exceptionnellement, une entité ayant trouvé un acheteur pour une entreprise associée décrite au paragraphe 19 (a) pourrait ne pas conclure la vente dans les douze mois, en raison de l'approbation exigée des autorités de marché ou autres. L'entité ne serait pas tenue d'appliquer la méthode de la mise en équivalence à une participation dans une entreprise associée si sa vente était en cours à la date d'arrêté et s'il n'y avait aucune raison de penser qu'elle ne serait pas achevée peu après cette date.

23. La comptabilisation du résultat sur la base des distributions reçues peut ne pas constituer une évaluation adéquate du résultat revenant à un investisseur du fait de sa participation dans une entreprise associée, parce que les distributions reçues peuvent n'avoir que peu de rapport avec la performance de l'entreprise associée. En particulier, lorsque l'entreprise associée poursuit un but non lucratif, la performance de la participation sera déterminée par des facteurs tels que le coût des produits et la performance globale des services. Parce que l'investisseur exerce une influence notable sur l'entreprise associée, il a une part d'intérêt dans la performance de l'entreprise associée et, en conséquence, dans la rentabilité de sa participation. L'investisseur comptabilise cette participation en élargissant le périmètre de ses états

financiers pour y inclure sa quote-part dans le solde de cette entreprise associée. De ce fait, l'application de la méthode de la mise en équivalence offre une meilleure information sur l'actif net/situation nette et le solde de l'investisseur.

24. Un investisseur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date où il cesse de détenir une influence notable sur une entreprise associée et doit comptabiliser cette participation selon IPSAS 29 à compter de cette date, à condition que l'entreprise associée ne devienne pas une entité contrôlée ou une coentreprise telle que définie dans IPSAS 8.

25. La valeur comptable de la participation à la date où elle cesse d'être une entreprise associée sera considérée comme son coût lors de l'évaluation initiale comme actif financier selon IPSAS 29.

26. De nombreuses procédures appropriées à l'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation décrites dans IPSAS 6. En outre, les concepts sous-jacents aux procédures utilisées pour comptabiliser l'acquisition d'une entité contrôlée sont également adoptés pour comptabiliser l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée.

27. La part d'un groupe dans une entreprise associée est l'agrégation des participations dans cette entreprise associée détenues par l'entité contrôlante et ses entités contrôlées. Pour cet objectif, les participations détenues par les autres entreprises associées ou coentreprises de l'entité économique sont ignorées. Lorsqu'une entreprise associée dispose d'entreprises contrôlées, d'entreprises associées ou des coentreprises, le solde et l'actif net pris en considération pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont ceux comptabilisés dans les états financiers de l'entreprise associée (y compris sa quote-part dans le solde et l'actif net de ses entreprises associées et coentreprises), après les ajustements nécessaires pour harmoniser les méthodes comptables (cf. paragraphes 32 et 33).

28. Le solde provenant de transactions ascendantes et descendantes entre un investisseur (y compris ses entités contrôlées) et une entreprise associée n'est comptabilisé dans les états financiers de l'investisseur qu'à concurrence du pourcentage d'intérêt des investisseurs non liés à cette entreprise associée. Les transactions ascendantes sont, par exemple, des ventes d'actifs par une entreprise associée à l'investisseur. Les transactions descendantes sont, par exemple, des ventes d'actifs par un investisseur à une entreprise associée. La quote-part de l'investisseur dans le solde de l'entreprise associée résultant de ces transactions est éliminée.

29. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle l'entité devient une entreprise associée. Les indications relatives à la comptabilisation des écarts (positifs ou négatifs) entre le coût d'acquisition et la quote-part de l'investisseur dans les justes valeurs des actifs identifiables nets de l'entreprise associée se réfèrent à celles des écarts d'acquisition (ces indications figurent dans la Norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de regroupements d'entreprises). L'écart d'acquisition lié à une entreprise associée est inclus dans la valeur comptable de la participation. Des ajustements appropriés sont également apportés à la quote-part de

l’investisseur dans les soldes postérieurs à l’acquisition pour tenir compte, par exemple, de la dépréciation des actifs amortissables, sur la base de leur juste valeur respective à la date d’acquisition.

30. Lorsqu’il applique la méthode de la mise en équivalence, l’investisseur utilise les derniers états financiers disponibles de l’entreprise associée. Lorsque les dates d’arrêté de l’investisseur et de l’entreprise associée sont différentes, l’entreprise associée prépare, à l’usage de l’investisseur, des états financiers à la même date que les états financiers de l’investisseur, sauf si cela se révèle impraticable.

31. Quand, selon le paragraphe 30, les états financiers d’une entreprise associée utilisés pour l’application de la méthode de la mise en équivalence sont établis à des dates d’arrêté différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions ou événements significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de l’investisseur. En aucun cas l’écart entre les dates d’arrêté de l’entreprise associée et celle de l’investisseur ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes d’arrêté et toute différence entre les dates d’arrêté doivent être identiques d’une période à l’autre.

32. Les états financiers de l’investisseur doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires.

33. Si une entreprise associée utilise des méthodes comptables autres que celles de l’investisseur pour des transactions et événements comparables se produisant dans des circonstances similaires, des ajustements sont apportés pour rendre les méthodes comptables de l’entreprise associée conformes à celles de l’investisseur lorsque celui-ci applique la méthode de la mise en équivalence aux états financiers de l’entreprise associée.

34. Si une entreprise associée a des actions préférentielles cumulatives en circulation détenues par des parties autres que l’investisseur et classées en actifs nets / capitaux propres, l’investisseur calcule sa quote-part du solde après ajustements pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ceux-ci aient été décidés ou non.

35. Si la quote-part de l’investisseur dans les déficits d’une entreprise associée est égale ou supérieure à sa participation dans celle-ci, l’investisseur cesse de comptabiliser sa quote-part dans les pertes à venir. La participation dans une entreprise associée est la valeur comptable de la participation dans l’entreprise associée selon la méthode de la mise en équivalence ainsi que toute part d’intérêt à long terme qui, en substance, constitue une part de la participation nette de l’investisseur dans l’entreprise associée. Par exemple, un élément dont le règlement n’est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une extension de la participation nette de l’investisseur dans cette entreprise associée. De tels éléments peuvent comprendre des actions préférentielles et des créances ou des prêts à long terme, mais pas des créances et dettes commerciales ou des créances à long terme adossées à des sûretés adéquates, telles que des prêts garantis. Les pertes, comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, qui excèdent la participation de l’investisseur en actions ordinaires sont imputées aux autres composantes de la quote-part de l’investisseur

d’une entreprise associée dans l’ordre inverse de leur rang (c’est-à-dire de leur ordre de priorité en cas de liquidation).

36. Lorsque la quote-part de l’investisseur est ramenée à zéro, les pertes supplémentaires font l’objet d’une provision, et un passif est comptabilisé, seulement dans la mesure où l’investisseur a encouru une obligation légale ou implicite ou a effectué des paiements au nom de l’entreprise associée. Si l’entreprise associée enregistre ultérieurement des profits, l’investisseur ne recommence à comptabiliser sa quote-part dans ces profits que lorsque celle-ci a dépassé sa quote-part des pertes non comptabilisées.

Dépréciations

37. Après l’application de la méthode de la mise en équivalence, y compris la comptabilisation des pertes de l’entreprise associée selon le paragraphe 35, l’investisseur applique les dispositions de la norme IPSAS 29 pour déterminer s’il est nécessaire de comptabiliser une dépréciation additionnelle au titre de la participation nette de l’investisseur dans l’entreprise associée.

38. L’investisseur applique également les dispositions de la norme IPSAS 29 pour déterminer si une dépréciation additionnelle doit être comptabilisée au titre de sa part d’intérêts dans l’entreprise associée qui ne constitue pas une part de cette participation nette, ainsi que le montant de la dépréciation d’actif.

39. Si l’application des dispositions contenues dans IPSAS 29 indique que la participation pourrait être dépréciée, une entité doit appliquer IPSAS 21, *Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie* et IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie*. IPSAS 26 impose à une entité de déterminer la valeur d’utilité de la participation génératrice de trésorerie. En vertu de la Norme IAS 26, une entité devra évaluer :

40. (a) sa quote-part de la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l’entreprise détenue, y compris les flux de trésorerie générés par les activités de l’entité détenue et les produits liés à la sortie in fine de la participation ; ou

41. (b) la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs générés d’une part par les dividendes et autres distributions à recevoir et d’autre part par la cession de la participation.

42. En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat. Toute perte de valeur de la participation est affectée conformément à IAS 26.

43. La valeur recouvrable d’une participation dans une entreprise associée est appréciée pour chaque entreprise associée, à moins que cette dernière ne génère pas d’entrées de trésorerie par son utilisation continue, largement indépendantes de celles générées par d’autres actifs de l’entité.

États financiers individuels

44. Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée dans les états financiers individuels de l’investisseur selon les paragraphes 58 à 64 de IPSAS 6.

45. La présente Norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

Informations à fournir

46. Les informations suivantes doivent être fournies :

(a) la juste valeur des participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe des prix cotés publiés ;

(b) une information financière résumée des entreprises associées, comprenant les montants agrégés des actifs, passifs, du chiffre d'affaires et du résultat ;

(c) les raisons pour lesquelles la présomption d'absence d'influence notable d'un investisseur est infirmée, dans les cas où l'investisseur détenant, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, moins de 20 % des droits de vote ou des droits de vote potentiels dans l'entreprise associée conclut cependant que cette influence existe ;

(d) les raisons pour lesquelles la présomption d'influence notable d'un investisseur est infirmée, dans les cas où l'investisseur détenant directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, 20 % ou davantage des droits de vote dans l'entreprise associée conclut cependant que cette influence n'existe pas ;

(e) la date de clôture des états financiers d'une entreprise associée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence et qu'ils sont établis à une date de clôture ou pour une période de reporting différente de celle de l'investisseur, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de clôture et de périodes de reporting différentes ;

(f) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple de contrats d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des entreprises associées de transférer des fonds à l'investisseur sous la forme de dividendes en espèces, ou de distributions similaires, ou de remboursements de prêts ou d'avances ;

(g) la quote-part non comptabilisée dans les pertes d'une entreprise associée, tant pour la période que cumulée, si un investisseur a cessé de comptabiliser sa quote-part des pertes d'une entreprise associée ;

(h) le fait qu'une entreprise associée ne soit pas comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence conformément au paragraphe 19 ; et

(i) les informations financières résumées des entreprises associées, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, incluant les montants du total de l'actif, du passif, du chiffre d'affaires et du résultat.

47. Les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence doivent être classées en actifs non courants. La quote-part de

l'investisseur dans le solde de ces participations et la valeur comptable de ces participations, doivent être présentées séparément. La quote-part de l'investisseur dans toutes les activités abandonnées de ces entreprises associées doit également être présentée séparément.

48. L'investisseur doit comptabiliser directement en actif net / situation nette sa quote-part dans les changements comptabilisés directement dans l'actif net / situation nette de l'entreprise associée et les présenter dans l'état des variations comme actif net / situation nette, comme stipulé dans IPSAS 1.

49. Selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, l'investisseur doit indiquer :

50. (a) sa quote-part des passifs éventuels d'une entreprise associée encourus en commun avec d'autres investisseurs ; et

51. (b) les passifs éventuels qui proviennent du fait que l'investisseur est solidairement responsable de tout ou partie des passifs de l'entreprise associée.

Date d'entrée en vigueur

52. Toute entité devra appliquer la présente Norme aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.

53. 47A. Le paragraphe 1 a été amendé par les « Améliorations des IPSAS » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer pour cette période antérieure le paragraphe 3 d'IPSAS 28, *Instruments financiers* : *présentation*, le paragraphe 1 d'IPSAS 8, *Participations dans des co-entreprises* et le paragraphe 3 d'IPSAS 30, *Instruments financiers : informations à fournir*. Une entité est encouragée à appliquer les amendements de manière prospective.

54. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 7 (2000)

55. La présente Norme annule et remplace IPSAS 7, *Comptabilisation des participations dans des entreprises associées*, publiée en 2000.

Annexe

AMENDEMENTS D'AUTRES IPSAS

Dans les Normes IPSAS applicables au 1er janvier 2008, les références à la version actuelle d'IPSAS 7, Comptabilisation des participations dans des *entreprises associées* sont remplacées par IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées*.

BASE DES CONCLUSIONS

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 7.

La révision d'IPSAS 7 résulte du projet d'Améliorations Générales de l'IASB

Contexte

BC1. Le programme de convergence des IFRS avec les Normes internationales d'information financière de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) basées sur la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes comptables internationales du secteur public relatives à la comptabilité d'engagement objet de la convergence avec les IFRS, conservent les obligations, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public pour en diverger. Une divergence par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les exigences ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsqu'une inclusion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la Comparaison avec l'IFRS figurant dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage des amendements proposés à 13 IAS[1] dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du Projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations ». Les Normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 7, publiée en mai 2000, était basée sur IAS 28 (modifiée en 1994), Comptabilisation des participations dans des Entreprises associées qui a fait l'objet d'une nouvelle publication en décembre 2003. Fin 2003, l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a lancé un projet d'amélioration des IPSAS visant à faire converger, quand cela est possible, les IPSAS avec les normes comptables internationales publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 28 modifiée et a généralement accepté les raisons de l'IASB pour réviser la norme ainsi que les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du Service de Souscription Global de l'IASB peuvent visionner les Bases des conclusions sur le

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

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

site internet de l'IASB – http :www.iasb.org). Dans les cas où les IPSAS s'écartent des IAS correspondantes, les Bases de Conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public ayant présidé aux divergences.

BC6. IAS 28 a été amendée sur la base des IFRS publiées après décembre 2003. IPSAS 7 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des IFRS publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des obligations contenues dans ces IFRS pour les entités du secteur public.

Révision d'IPSAS 7 suite aux « *Améliorations des IFRS* » publiées en 2008

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 28 figurant dans les Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Comparaison avec IAS 28

IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 28, *Participations dans des entreprises associées* et inclut un amendement à IAS 28 issu des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 7 et IAS 28 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 28 a été intégré à IPSAS 7 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 7 s'applique à toutes les participations dans des entreprises associées dès lors que l'investisseur détient une part d'intérêt dans l'entreprise associée sous la forme d'une détention de parts ou d'un autre instrument de détention. IAS 28 ne contient pas de dispositions analogues en matière de détention de parts d'intérêt. Il est toutefois improbable que la mise en équivalence puisse être appliquée sans que l'entreprise associée ait une structure de capitaux propres formelle ou mesurable de manière fiable.
- Dans certains cas, IPSAS 7 utilise une terminologie différente de celle de IAS 28. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière », et « actif net / situation nette » dans IPSAS 7. Les termes équivalents de IAS 28 sont « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IPSAS 7 n'utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 28, a un sens plus large que « revenu ».

IPSAS 8 — PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

Remerciements

IPSAS 8 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 31 (révisée en décembre 2003*), Participations dans des coentreprises*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 31 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 8 — PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

HISTORIQUE DE L'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* a été publiée en mai 2000.

En décembre 2006, l'IPSASB a publié une version révisée d'IPSAS 8.

Depuis cette date, IPSAS 8 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 8

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Janvier 2010
2	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
47	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
48	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
58	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
69A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

IPSAS 8 – PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1 – 5
Définitions	6 – 16
Accord irrévocable	7 – 10
Formes de coentreprises	11 – 12
Contrôle conjoint	13
États financiers individuels	14 – 16
Activités contrôlées conjointement	17 – 21
Actifs contrôlés conjointement	22 – 28
Entités contrôlées conjointement	29 – 53
États financiers d'un coentrepreneur	35 – 51
Consolidation proportionnelle	35 – 42
Méthode de la mise en équivalence	43 – 46
Exceptions à la consolidation proportionnelle et à la méthode de la mise en équivalence	47 – 51
États financiers individuels d'un coentrepreneur	52 – 53
Opérations entre un coentrepreneur et une coentreprise	54 – 56
Comptabilisation dans les états financiers d'un investisseur de sa participation dans une coentreprise	57 – 58
Gestionnaires de coentreprises	59 – 60
Informations à fournir	61 – 64
Dispositions transitoires	65 – 68
Date d'entrée en vigueur	69 – 70
Retrait de IPSAS 8 (2001)	71
Annexe : Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 31	

La Norme comptable internationale du secteur public *Participations dans des coentreprises* (IPSAS 8) est énoncée aux paragraphes 1 à 71. Tous les paragraphes ont la même autorité sauf mention contraire. IPSAS 8 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Champ d’application

1. Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d’engagement devra appliquer la présente Norme à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et la présentation de l'actif, du passif, des produits et des charges de la coentreprise dans les états financiers des coentrepreneurs et des investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise. Toutefois, elle ne s’applique pas aux participations de *coentrepreneurs* dans des entités contrôlées conjointement détenues par :

   (a) des organismes de capital-risque, ou

   (b) des fonds communs, des fiducies (trust) et des entités similaires telles que des fonds d’assurance mesurées à leur juste valeur, avec les variations de juste valeur faisant l’objet d’une comptabilisation en solde pendant la période au cours de laquelle elles se produisent, en vertu de la norme IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*. Un coentrepreneur qui détient une telle participation est tenu de fournir les informations exigées par les paragraphes 62 et 63.

2. Les indications relatives à la comptabilisation et l’évaluation des intérêts identifiés au paragraphe 1, mesurés à leur valeur juste et dont les variations de juste valeur sont reconnues en solde pendant la période au cours de laquelle elles se produisent, peuvent être consultées dans la norme IPSAS 29.

3. **Un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement est exempté des dispositions des paragraphes 35 (intégration proportionnelle) et 43 (méthode de la mise en équivalence) s’il remplit les conditions suivantes :**

   (a) il existe des éléments probants indiquant que les participations ont été acquises et sont exclusivement détenues dans l’intention d’être cédées dans les douze mois suivant leurs acquisitions et que la direction recherche activement un acquéreur ;

   (b) l’exception du paragraphe 16 de la norme IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* qui autorise une entité contrôlante détenant également une participation dans une entité contrôlée conjointement à ne pas présenter d’états financiers consolidés est applicable ; ou

   (c) toutes les dispositions suivantes s’appliquent :

      (i) **le coentrepreneur est :**

         - **une entité contrôlée totalement détenue et il est peu probable qu’il existe des utilisateurs des états financiers préparés en appliquant la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence ou (s’il en existe) si leurs besoins d’informations sont satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante ; ou**

         - **une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et que les autres propriétaires, y compris ceux qui ne disposent pas de droit**

de vote, ont été informés de la non-application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence par le coentrepreneur et ne s'y opposent pas ;

(ii) **les instruments de dette ou de capitaux propres du coentrepreneur ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux) ;**

(iii) **le coparticipant n'a pas déposé, ou n'est pas sur le point de déposer, ses états financiers auprès d'une autorité de tutelle des marchés ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ;**

(iv) **l'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire du coentrepreneur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes IPSAS.**

4. **La présente norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

5. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

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

La méthode de la mise en équivalence (aux fins de la présente Norme) est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation dans une entité contrôlée conjointement est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du coentrepreneur dans l'actif net / situation nette de l'entité contrôlée conjointement. Le solde du coentrepreneur comprend sa quote-part du solde de l'entité contrôlée conjointement.

Le contrôle conjoint est le partage, en vertu d'un accord irrévocable, du contrôle d'une activité.

Une coentreprise est un accord liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

La consolidation proportionnelle est une méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du coentrepreneur ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coentrepreneur.

L'influence notable (aux fins de la présente norme) est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.

Un *coentrepreneur* est une partie à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.

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

Contrat juridiquement contraignant - Accord irrévocable

7. L'existence d'un accord irrévocable permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entreprises associées sur lesquelles le détenteur exerce une influence notable (voir IPSAS 7, *Participation dans des entreprises associées*). Dans la présente norme, un accord comprend tous les accords irrévocables entre des coparticipants. Ainsi, en substance, l'accord confère aux parties audit accord les mêmes droits et obligations que s'il revêtait la forme d'un contrat. Par exemple, deux départements gouvernementaux peuvent conclure un accord formalisé de constitution d'une coentreprise sans que l'accord constitue un contrat légal parce que, dans cette juridiction, les départements peuvent ne pas être des entités juridiques distinctes habilitées à s'engager par contrat. Aux fins de la présente Norme, les activités qui ne font pas l'objet d'un accord irrévocable pour établir un contrôle conjoint ne sont pas des coentreprises.

8. Une preuve d'accord irrévocable peut être apportée de différentes façons, par exemple par un contrat conclu entre les coentrepreneurs ou le procès-verbal de leurs discussions. Dans certains cas, l'accord irrévocable est incorporé dans la réglementation, les statuts ou les règlements de la coentreprise. Quelle que soit sa forme, l'accord est généralement constaté par écrit et traite de questions comme :

   (a) l'activité, la durée et les obligations de communication financière de la coentreprise ;

   (b) la désignation des membres du conseil d'administration ou d'un autre organe de direction similaire de la coentreprise et les droits de vote des coentrepreneurs ;

   (c) les apports en capital des coentrepreneurs ; et

   (d) le partage entre les coentrepreneurs de la production, des produits, des charges, des soldes ou des flux de trésorerie de la coentreprise.

9. L'accord irrévocable établit le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des coentrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité. L'accord identifie (a) les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la coentreprise et qui nécessitent le consentement de tous les coentrepreneurs ainsi que (b) les décisions qui nécessitent le consentement d'une majorité déterminée des coentrepreneurs.

10. L'accord irrévocable peut identifier l'un des coentrepreneurs comme le gestionnaire ou le gérant de la coentreprise. Le gestionnaire ne contrôle pas la coentreprise mais agit en vertu des pouvoirs qui lui ont été délégués, conformément aux politiques financières et opérationnelles dont sont convenus les coentrepreneurs selon l'accord. Si le gestionnaire a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'activité, il

contrôle la coentreprise et celle-ci est alors une entité contrôlée du gestionnaire et non une coentreprise.

Formes de coentreprises

11. De nombreuses entités du secteur public créent des coentreprises en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités va de l'activité commerciale jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités de fonctionnement d'une coentreprise sont définies dans un contrat ou un autre accord irrévocable ; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coentrepreneur et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coentrepreneurs.

12. Les coentreprises revêtent diverses formes et structures. La présente Norme en identifie trois grandes catégories—les activités contrôlées conjointement, les actifs contrôlés conjointement et les entités contrôlées conjointement—qui sont généralement connues sous le nom de coentreprises et répondent à leur définition. Toutes les coentreprises partagent les caractéristiques suivantes :

    (a) deux coentrepreneurs ou plus sont liés par un accord irrévocable ; et

    (b) l'accord irrévocable établit le contrôle conjoint.

Contrôle conjoint

13. Le contrôle conjoint peut être écarté lorsqu'une coentreprise (a) est en redressement judiciaire ou en faillite, (b) lorsqu'elle est sous le coup d'une restructuration administrative des accords d'une collectivité territoriale, ou (c) lorsqu'elle est soumise à des restrictions sévères et durables qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au coentrepreneur. Si le contrôle conjoint se poursuit, ces événements ne sont pas suffisants, par eux-mêmes, pour justifier de ne pas comptabiliser les coentreprises selon la présente Norme.

États financiers individuels

14. Ni (a) les états financiers dans lesquels sont appliqués la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence, ni (b) les états financiers d'une entité qui ne détient pas d'entité contrôlée, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne constituent des états financiers individuels.

15. Les états financiers individuels sont (a) ceux qui sont présentés en complément des états financiers consolidés, (b) les états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et (c) les états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs sont consolidées proportionnellement. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers ni à les accompagner.

16. Les entités qui sont exemptées de consolidation en vertu (a) du paragraphe 16 de la norme IPSAS 6, (b) de l'application de la méthode de la mise en équivalence selon le paragraphe 19(c) de IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* ou (c) de l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en

équivalence en vertu du paragraphe 3 de la présente Norme peuvent présenter des états financiers individuels comme seuls états financiers.

Activités contrôlées conjointement

17. L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève ses propres financements, qui représentent des obligations qui lui sont propres. Les activités de la coentreprise peuvent être réalisées par le personnel du coentrepreneur parallèlement aux activités similaires du coentrepreneur. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les coentrepreneurs, des produits tirés de la vente ou de la fourniture de la production ou du service conjoints et de toute charge encourue en commun.

18. Un exemple d'activité contrôlée conjointement est celui où deux coentrepreneurs ou plus regroupent leurs activités, ressources et compétences pour produire, commercialiser et distribuer conjointement un produit particulier, tel qu'un avion. Chacun des coentrepreneurs est chargé d'une partie du processus de fabrication. Chacun assume ses propres coûts et obtient une quote-part du produit de la vente de l'avion, quote-part déterminée conformément à l'accord irrévocable. On peut également citer comme exemple le cas où deux entités regroupent leurs activités, leurs ressources et leurs compétences pour fournir conjointement un service tel que des soins aux personnes âgées dans lequel, aux termes d'un accord, une autorité locale propose des services d'aide à domicile tandis qu'un hôpital local fournit des soins médicaux. Chaque coentrepreneur assume ses propres coûts et obtient une quote-part du produit, tel que redevances et subventions publiques, cette quote-part étant déterminée conformément à l'accord irrévocable.

19. **En ce qui concerne sa participation dans des activités contrôlées conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :**

    (a) les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il encourt ; et

    (b) les charges qu'il encourt et la quote-part du produit lui revenant du fait de la vente ou de la fourniture de produits ou de services par la coentreprise.

20. Étant donné que les actifs, passifs, produits (si applicable) et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autres travaux de consolidation ne sont requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

21. Une comptabilité distincte peut ne pas être imposée à la coentreprise et des états financiers peuvent ne pas être préparés par celle-ci. Toutefois, les coentrepreneurs peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

Actifs contrôlés conjointement

22. Certaines coentreprises impliquent le contrôle conjoint et souvent la co-détention par les coentrepreneurs d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentreprise et qui lui sont dévolus à ces fins. Les actifs servent à procurer des avantages aux coentrepreneurs. Chaque coentrepreneur peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges encourues.

23. Ces coentreprises n'impliquent pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes, d'une autre entité ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur exerce, via sa quote-part dans l'actif contrôlé conjointement, un contrôle sur sa part dans les avantages économiques futurs ou dans le potentiel de service.

24. Certaines activités du secteur public impliquent des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, une autorité locale peut conclure un accord avec une entreprise du secteur privé pour la construction d'une route à péage. La route fournit au public un meilleur accès entre le parc d'activités industrielles de cette autorité locale et ses installations portuaires. La route fournit également à l'entité du secteur privé un accès direct entre son unité de fabrication et le port. L'accord entre l'autorité locale et l'entité du secteur privé fixe la quote-part des produits et des charges de chaque partie associés à la route à péage. En conséquence, chaque coentrepreneur bénéficie d'un avantage économique ou d'un potentiel de service de l'actif contrôlé conjointement et assume une quote-part convenue des coûts d'exploitation de la route. De même, de nombreuses activités du secteur du pétrole, du gaz et de l'extraction de minéraux impliquent des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, un certain nombre de sociétés de production de pétrole peuvent contrôler et exploiter conjointement un oléoduc. Chaque coentrepreneur utilise l'oléoduc pour transporter son propre produit, en contrepartie de quoi il assume une part convenue des charges liées à l'activité de l'oléoduc. Un autre exemple d'actif contrôlé conjointement est celui de deux entités contrôlant conjointement un bien immobilier, chacune d'elles touchant une part des loyers perçus et assumant une part des charges.

25. **En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :**

    (a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs ;

    (b) tout passif qu'il encourt ;

    (c) sa quote-part de tout passif qu'il encourt conjointement avec les autres coentrepreneurs de la coentreprise ;

    (d) tout produit provenant de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise ; et

    (e) toute charge encourue au titre de sa participation dans la coentreprise.

26. En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur inclut dans sa comptabilité et comptabilise dans ses états financiers :

(a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs et non comme une participation. Par exemple, une quote-part d'une route contrôlée conjointement est classée en tant qu'immobilisation corporelle ;

(b) des passifs qu'il encourt, par exemple ceux qu'il a encourus pour financer sa quote-part des actifs

(c) sa quote-part de tout passif encouru conjointement avec les autres coentrepreneurs relativement à la coentreprise.

(d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise ;

(e) toute charge qu'il a encourue relativement à sa participation dans la coentreprise, par exemple celles qui sont liées au financement de sa participation dans les actifs et à la vente de sa quote-part de la production.

27. Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

28. Le traitement des actifs contrôlés conjointement rend compte de la substance, de la réalité économique et, généralement, de la forme juridique de la coentreprise. La comptabilité distincte de la coentreprise peut se limiter aux charges qui sont encourues en commun par les coentrepreneurs et qui seront assumées in fine par ceux-ci en proportion des parts convenues. Il est possible de ne pas préparer d'états financiers pour la coentreprise, même si les coentrepreneurs préparent des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

Entités contrôlées conjointement

29. Une entité contrôlée conjointement est une coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que d'autres entités, sauf qu'un accord explicite entre les coentrepreneurs établit un contrôle conjoint des opérations de l'entité.

30. L'entité contrôlée conjointement contrôle les actifs de la coentreprise, encourt des passifs et des charges et enregistre des produits. Elle peut passer des contrats en son nom propre et lever le financement nécessaire à l'activité de la coentreprise. Chaque coentrepreneur a droit à une quote-part dans les excédents de l'entité contrôlée conjointement, même si certaines entités contrôlées conjointement prévoient également le partage de la production de la coentreprise.

31. Un exemple courant d'entité détenue conjointement est le cas où deux entités réunissent leurs opérations dans une gamme de services spécifique par le transfert des actifs et passifs pertinents dans une entité contrôlée conjointement. Un autre exemple est celui dans lequel une entité entame une activité dans un pays étranger, en collaboration avec un gouvernement ou une autre administration de ce pays, par la mise en place d'une entité distincte contrôlée conjointement par l'entité et par le gouvernement ou l'administration du pays étranger.

32. De nombreuses entités contrôlées conjointement sont en substance similaires aux coentreprises définies comme des activités contrôlées conjointement ou des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, les coentrepreneurs peuvent transférer un actif contrôlé conjointement, comme une route, à une entité contrôlée conjointement, pour des raisons fiscales ou autres. De même, les coentrepreneurs peuvent apporter dans une entité contrôlée conjointement des actifs qui seront exploités conjointement. Certaines activités contrôlées conjointement impliquent également l'établissement d'une entité contrôlée conjointement pour traiter certains aspects de l'activité, par exemple la conception, la commercialisation, la distribution ou le service après-vente du produit.

33. Une entité détenue conjointement tient sa propre comptabilité, prépare et présente des états financiers de la même manière que d'autres entités, conformément aux Normes IPSAS et des autres normes comptables, si approprié.

34. Généralement, chaque coentrepreneur apporte de la trésorerie ou autres ressources à l'entité contrôlée conjointement. Ces apports sont compris dans la comptabilité du coentrepreneur et comptabilisés dans ses états financiers comme une participation dans l'entité contrôlée conjointement.

États financiers d'un coentrepreneur

Consolidation proportionnelle

35. **Un coentrepreneur devra comptabiliser ses participations dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la consolidation proportionnelle ou la méthode alternative décrite au paragraphe 43. En cas de recours à la consolidation proportionnelle, un des deux formats de présentation décrit ci-après doit être utilisé.**

36. Un coentrepreneur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant un des deux formats de présentation pour la consolidation proportionnelle, (a) qu'elle ait ou non des participations dans des entités contrôlées ou (b) qu'elle présente ses états financiers comme des états financiers consolidés**.**

37. Lorsqu'il comptabilise une participation dans une entité contrôlée conjointement, il est essentiel qu'un coentrepreneur rende compte de la substance et de la réalité économique de l'accord, plutôt que de la structure ou de la forme particulière de la coentreprise. Dans une entité contrôlée conjointement, un coentrepreneur contrôle sa part des avantages économiques futurs ou du potentiel de service par le biais de sa quote-part des actifs et passifs de la coentreprise. Cette substance et cette réalité économique sont traduites dans les états financiers consolidés du coentrepreneur, lorsque le coentrepreneur comptabilise sa participation dans les actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux formats de présentation de la consolidation proportionnelle décrits au paragraphe 39.

38. L'application de la consolidation proportionnelle signifie que l'état de la situation financière du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part des passifs dont il est conjointement responsable. L'état de la performance financière du coentrepreneur inclut sa part des produits et des charges de l'entité détenue. De nombreuses procédures qui conviennent à l'application de la consolidation

proportionnelle sont similaires aux procédures utilisées pour la consolidation des participations dans des entités contrôlées, lesquelles sont exposées dans IPSAS 6.

39. Différents formats de présentation peuvent être utilisés pour la consolidation proportionnelle. Le coentrepreneur peut regrouper sa quote-part de chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments similaires, ligne par ligne, dans ses états financiers. Par exemple, il peut regrouper sa quote-part des stocks de l'entité contrôlée conjointement avec ses stocks et regrouper sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement avec ses immobilisations corporelles. Ou bien, le coentrepreneur peut inclure dans ses états financiers des postes distincts pour sa quote-part des actifs, passifs, charges et produits de l'entité contrôlée conjointement. Par exemple, il peut faire apparaître de façon séparée sa quote-part d'un actif courant de l'entité contrôlée conjointement parmi ses actifs courants ; il peut présenter de façon séparée sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement parmi ses immobilisations corporelles. Ces deux formats de présentation aboutissent à la présentation de montants identiques de solde et de chaque grande catégorie d'actifs, passifs, produits et charges. Les deux formats sont acceptables aux fins de la présente Norme.

40. Quel que soit le format retenu pour la consolidation proportionnelle, il ne convient pas de compenser (a) des actifs et des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs, ou (b) des produits et des charges en déduisant d'autres charges ou produits, à moins qu'un droit de compenser existe et que la compensation représente la réalisation attendue de l'actif ou le règlement attendu du passif.

41. **Un coentrepreneur doit cesser d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir le contrôle conjoint d'une entité contrôlée conjointement.**

42. Le coentrepreneur cesse d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse de partager le contrôle conjoint de l'entité. Cela peut se produire, par exemple, lorsque le coentrepreneur cède sa participation ou lorsque l'entité contrôlée conjointement se voit imposer des restrictions externes telles que le coentrepreneur n'en n'a plus le contrôle conjoint.

Méthode de la mise en équivalence

43. **À titre d'alternative à la consolidation proportionnelle décrite au paragraphe 35, un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence.**

44. Un coentrepreneur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence, qu'il ait ou non des participations dans des entités contrôlées, qu'il présente ou non ses états financiers comme des états financiers consolidés.

45. Certains coentrepreneurs comptabilisent leurs participations dans des entités contrôlées conjointement à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, comme décrit dans la Norme IPSAS 7. Le recours à la méthode de la mise en équivalence est encouragé (a) par ceux qui font valoir qu'il est inapproprié de regrouper des éléments contrôlés avec des éléments contrôlés conjointement, et (b) par ceux qui estiment que les coentrepreneurs

exercent une influence notable, et non un contrôle conjoint, sur une entité contrôlée conjointement. La présente Norme ne recommande pas d'utiliser la méthode de la mise en équivalence, parce que la consolidation proportionnelle rend mieux compte de la substance et de la réalité économique de la participation d'un coparticipant dans une entité contrôlée conjointement, c'est-à-dire du contrôle du coparticipant sur sa quote-part des avantages économiques futurs ou du potentiel de service. Néanmoins, la présente Norme permet l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence comme autre traitement autorisé lors de la comptabilisation de participations dans des entités contrôlées conjointement.

46. **Le coentrepreneur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir un contrôle conjoint, ou d'exercer une influence notable, sur l'entité contrôlée conjointement.**

Exceptions à la consolidation proportionnelle et à la méthode de la mise en équivalence

47. **Les participations dans les entités contrôlées conjointement pour lesquelles il existe des éléments probants indiquant qu'elles ont été acquises et détenues exclusivement en vue de leur cession dans les douze mois à compter de la date de leur acquisition et pour lesquelles la direction recherche activement un acquéreur, comme énoncé au paragraphe 3(a), devront être classées comme des instruments financiers détenus à des fins de transaction, et comptabilisées conformément à IPSAS 29.**

48. Les indications relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers décrits au paragraphe 47 figurent dans la norme IPSAS 29.

49. Lorsque, conformément aux paragraphes 3(a) et 47, une participation dans une entité contrôlée conjointement auparavant comptabilisée comme un instrument financier détenu à des fins de transaction n'est pas cédée dans les douze mois, elle doit être comptabilisée en utilisant la méthode de la consolidation proportionnelle ou celle de la mise en équivalence, à compter de la date d'acquisition. (Des indications relatives à la signification de l'expression date d'acquisition figurent dans la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de regroupement d'entreprises). Les états financiers correspondant aux périodes écoulées depuis l'acquisition devront être retraités.

50. Exceptionnellement, une coentreprise ayant trouvé un acheteur pour une participation décrite aux paragraphes 3 (a) et 47, pourrait ne pas arriver à conclure la vente dans les douze mois suivant l'acquisition, car elle pourrait être conditionnée à l'approbation d'autorités de régulation. Dans ce cas, le coentrepreneur n'est pas tenu d'appliquer la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à une participation dans une entité contrôlée conjointement si (a) la vente est en cours à la date de clôture et (b) s'il n'y a aucune raison de penser qu'elle ne sera pas achevée peu après la date de clôture.

51. **À partir de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient contrôlée par l'un des coentrepreneurs, ce dernier devra comptabiliser sa participation conformément à la norme IPSAS 6. À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une entreprise associée d'un coentrepreneur, ce dernier devra la comptabiliser conformément à la Norme IPSAS 7.**

États financiers individuels d'un coparticipant

52. **Une participation dans une entité contrôlée conjointement doit être comptabilisée dans les états financiers individuels d'un coentrepreneur selon les paragraphes 58 à 64 de IPSAS 6.**

53. La présente Norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

Opérations entre un coentrepreneur et une coentreprise

54. **Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de la transaction doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, et à la condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coentrepreneur doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coentrepreneurs. Le coentrepreneur doit comptabiliser le montant intégral de toute perte lorsque l'apport ou la vente révèle une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.**

55. **Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, il ne devra comptabiliser sa quote-part des profits réalisés par la coentreprise dans la transaction que lorsqu'il revendra ledit actif à un tiers indépendant. Un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces transactions de la même façon que les profits, si ce n'est que les pertes doivent être comptabilisées immédiatement lorsqu'elles représentent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.**

56. Pour apprécier si une opération entre un coentrepreneur et une coentreprise met en évidence une dépréciation d'actif, le coentrepreneur détermine la valeur recouvrable ou la valeur des services recouvrables des actifs selon la norme IPSAS 21, *Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie*, si approprié. Afin de déterminer la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie, le coentrepreneur estime les flux de trésorerie futurs attendus de l'actif sur la base de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession in fine par la coentreprise. Pour déterminer la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie, le coentrepreneur estime la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif, à l'aide des approches décrites dans IPSAS 21.

Comptabilisation dans les états financiers d'un investisseur de sa participation dans une coentreprise

57. **Un investisseur qui détient une participation dans une coentreprise sans la contrôler conjointement, mais qui exerce une influence notable doit comptabiliser sa participation dans ses états financiers consolidés selon IPSAS 7.**

58. Des indications sur la comptabilisation des participations dans des coentreprises dans lesquelles un investisseur ne dispose pas d'un contrôle conjoint ou n'exerce pas une influence notable figurent dans la norme IPSAS 29.

Gestionnaires de coentreprises

59. **Les gestionnaires ou les dirigeants d'une coentreprise doivent comptabiliser leurs rémunérations selon IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*.**

60. Un ou plusieurs coparticipants peuvent agir à titre de gestionnaire ou de dirigeant d'une coentreprise. Les gestionnaires reçoivent généralement des redevances de gestion pour de telles fonctions. Les redevances sont comptabilisées en charges par la coentreprise.

Informations à fournir

61. **Un coentrepreneur doit fournir les informations suivantes :**

    (a) séparément du montant relatif aux autres aléas, le montant global déterminé au titre des aléas suivants, à moins que la probabilité d'avoir à effectuer un règlement ne soit faible :

        (i) **tout passif éventuel encouru par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part de chacun des passifs éventuels encourus conjointement avec d'autres coentrepreneurs ;**

        (ii) **sa quote-part des passifs éventuels des coentreprises elles-mêmes, dont il pourrait être éventuellement responsable ; et**

        (iii) **les passifs éventuels qui découlent du fait que le coentrepreneur pourrait être responsable des passifs des autres coentrepreneurs d'une coentreprise ; et**

    (b) une brève description des actifs éventuels suivants et, si cela est possible, une estimation de leur incidence financière, lorsqu'un flux entrant d'avantages économiques ou de potentiel de service est probable :

        (i) **tout actif éventuel du coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans chacun des actifs éventuels détenus conjointement avec d'autres coentrepreneurs ; et**

        (ii) **sa quote-part des actifs éventuels qu'il détient dans les coentreprises elles-mêmes.**

62. **Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant des autres engagements, le montant global des engagements suivants au titre de ses participations dans des coentreprises :**

    (a) tout engagement en capital pris par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs ; et

    (b) sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentreprises elles-mêmes.

63. **Un coparticipant doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement. Un coentrepreneur, qui présente ses participations dans des entités contrôlées conjointement en ayant recours soit à l'intégration proportionnelle par regroupement des éléments ligne par ligne, soit à la méthode de**

la mise en équivalence, devra indiquer les montants globaux respectifs des actifs courants, actifs non courants, passifs courants, passifs non courants, produits et charges se rapportant à ses participations dans des coentreprises .

64. **Un coentrepreneur doit indiquer la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement.**

Dispositions transitoires

65. **Les coentrepreneurs qui adoptent la méthode de la consolidation proportionnelle définie dans la présente Norme ne sont pas tenus d'éliminer les soldes et les transactions entre eux, leurs entités contrôlées et les entités qu'ils contrôlent conjointement pour les périodes ouvertes dans les trois années suivant la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d'engagement, conformément aux normes IPSAS.**

66. Les entités adoptant la méthode de la comptabilité d'engagement pour la première fois selon les Normes IPSAS peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées et entités contrôlées conjointement entre lesquelles intervient un nombre important d'opérations. En conséquence, il peut être difficile, au début, d'identifier toutes les opérations et tous les soldes qui doivent être éliminés pour les besoins de la préparation des états financiers. C'est pour cette raison que le paragraphe 65 prévoit une dispense temporaire de l'obligation d'éliminer intégralement les soldes et opérations entre les entités et leurs entités contrôlées conjointement.

67. **Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 65, elles doivent indiquer le fait que les soldes et les transactions intervenant entre des entités n'ont pas tous été éliminés.**

68. Les dispositions transitoires de IPSAS 8 (2000) accordent aux entités une période maximum de trois ans, à partir de la date de la première application, pour éliminer intégralement les soldes et transactions entre entités appartenant à une entité économique. Les entités ayant auparavant appliqué IPSAS 8 (2000) peuvent continuer à tirer profit de cette période transitoire de trois ans à compter de la date de la première application de IPSAS 8 (2000).

Date d'entrée en vigueur

69. **Toute entité devra appliquer la présente Norme IPSAS pour ses états financiers annuels au titre des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

69A **Le paragraphe 1 a été amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer pour cette période antérieure le paragraphe 3 d'IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*, le paragraphe 1 d'IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* et le paragraphe 3 d'IPSAS**

30, *Instruments financiers : informations à fournir*. Une entité est encouragée à appliquer les amendements de manière prospective.

70. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 8 (2000)

71. La présente Norme annule et remplace IPSAS 8, *Information financière relative aux participations dans des coentreprises*, publiée en 2000.

Annexe

Amendements d'autres IPSAS

A1. Dans les IPSAS applicables au 1er janvier 2008, les références à la version précédente de IPSAS 8, *Information financière relative aux participations dans des coentreprises* sont remplacées par la nouvelle norme IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises*.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante de IPSAS 8.

Révision d'IPSAS 8 suite aux « *Améliorations générales* » publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence des Normes internationales d'information financière de l'International Public Sector Accounting Standards (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les Normes IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'engagement avec les IFRS publiées par l'IASB, lorsque cela est approprié, pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes comptables internationales du secteur public relatives à la comptabilité d'engagement, objet de la convergence avec les IFRS, conservent les obligations, la structure et le contenu des IFRS, à moins qu'il n'existe une raison spécifique au secteur public pour en diverger. Une divergence par rapport à l'IFRS équivalente survient lorsque les exigences ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas appropriées au secteur public, ou lorsqu'une inclusion de commentaires ou d'exemples additionnels est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la Comparaison avec l'IFRS figurant dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage des amendements proposés à 13 normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'amélioration. Les objectifs du Projet général d'amélioration de l'IASB étaient de « réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations ». Les normes comptables internationales finales ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 8, publiée en mai 2000, était basée sur IAS 31 (modifiée en 1994), Information financière relative aux participations dans des coentreprises qui a fait l'objet d'une nouvelle publication en décembre 2003. Fin 2003, l'organisme prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a lancé un projet d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS avec les normes comptables internationales publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu l'IAS 31 modifiée et a généralement accepté les raisons de l'IASB pour réviser l'IAS et les amendements effectués. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les adhérents du Service de souscription global de l'IASB peuvent visionner les Bases des Conclusions sur le site Internet de

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

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

l'IASB - www.iasb.org). Dans les cas où les normes IPSAS s'éloignent des normes IAS correspondantes, les Bases des conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public pour cet écart.

BC6. IAS 31 a été amendée sur la base des normes internationales d'information financière publiées après décembre 2003. IPSAS 8 n'inclut pas les amendements ultérieurs découlant des IFRS publiées après décembre 2003. Ceci s'explique par le fait que l'IPSASB ne s'est pas encore fait une opinion sur l'applicabilité des dispositions contenues dans ces IFRS pour les entités du secteur public.

Révision d'IPSAS 8 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2008

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 31 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Comparaison avec IAS 31

IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 31, *Participations dans des* coentreprises et inclut l'amendement d'IAS 31 effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Au moment de publier cette Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de IFRS 3, *Regroupement d'entreprises* et de IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* aux entités du secteur public. Par conséquent, IPSAS 8 ne reflète pas les amendements apportés à IAS 31 suite à la publication de IFRS 3 et de IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 8 et IAS 31 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 31 a été intégré à IPSAS 8 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- Dans certains cas, IPSAS 8 utilise une terminologie différente de celle de IAS 31. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « état de la performance financière », et « actif net / situation nette » dans IPSAS 8. Les termes équivalents de IAS 31 sont « compte de résultat », et « capitaux propres ».
- IPSAS 8 n'utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 31, a un sens plus large que revenu.
- IPSAS 8 utilise une définition différente de « coentreprise » par rapport à IAS 31. Le terme « accord contractuel » a été remplacé par « accord irrévocable ».
- IPSAS 8 comprend une disposition transitoire permettant aux entités adoptant la consolidation proportionnelle de ne pas éliminer toutes les opérations et tous les soldes entre coentrepreneurs, leurs entités contrôlées et les entités qu'ils contrôlent conjointement pour les périodes ouvertes dans les trois années suivant la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d'engagement conformément aux Normes comptables internationales du secteur public. IAS 31 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

Remerciements

IPSAS 9 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 18 (révisée en décembre 1993*), Produits des activités ordinaires,* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 18 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 9 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 9

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
1	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
9	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
10	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 IPSAS 29 Janvier 2010 Améliorations des IPSAS Novembre 2010
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
33	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
34	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
36	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
39	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG1	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG12	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
Titre avant IG29	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG32	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG33	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
IG34	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010

Juillet 2001

IPSAS 9 — PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–10
Définitions	11–13
Produit	12–13
Évaluation des produits	14–17
Identification de l'opération	18
Prestation de services	19–27
Vente de biens	28–32
Intérêts, redevances et dividendes	33–38
Présentation	39–40
Date d'entrée en vigueur	41–42
Guide d'application	
Comparaison avec IAS 18	

La Norme comptable internationale du secteur public *Produit des opérations avec contrepartie directe* (IPSAS 9) est énoncée aux paragraphes 1 à 42. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 9 doit être lue dans le contexte son objectif et de la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

Le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* de l'IASB définit les produits comme « les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres. » La définition des produits de l'IASB inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. La présente Norme utilise le terme « produits », qui recouvre à la fois les produits stricto sensu et les profits. Certains éléments spécifiques à comptabiliser en produits sont traités dans d'autres normes et sont exclus du champ d'application de la présente norme. A titre d'exemple, certains profits résultant de la cession d'immobilisations corporelles sont traités de manière spécifique dans les Normes afférentes aux immobilisations corporelles et ne sont pas évoqués dans la présente Norme.

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des produits résultant des opérations et événements avec contrepartie directe.

La question fondamentale en matière de comptabilisation des produits est de déterminer à quel moment il faut les comptabiliser. Les produits sont comptabilisés lorsqu'il est probable (a) que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et (b) que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La présente Norme identifie les circonstances dans lesquelles ces critères seront satisfaits et donc les produits seront comptabilisés. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

Champ d'application

1. Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'engagement applique la présente Norme pour la comptabilisation des produits résultant des opérations avec contrepartie directe et des événements suivants :

   (a) la prestation de services ;

   (b) la vente de biens ; et

   (c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes ou de distributions assimilées.

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (GBE pour « Government Business Entreprise ») appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les GBE sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. La présente Norme ne traite pas des produits provenant des opérations sans contrepartie directe.

5. Des entités du secteur public peuvent générer des produits par des opérations avec ou sans contrepartie directe. Une opération avec contrepartie directe est une opération dans laquelle l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à l'autre partie (essentiellement sous la forme de

marchandises, de services ou de l'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale. Exemples d'opérations avec contrepartie directe :

(a) l'achat ou la vente de biens ou de services ; ou

(b) la location d'immobilisations corporelles, au prix du marché.

6. Pour distinguer les produits d'opérations avec ou sans contrepartie directe, il convient de considérer avant tout le fond de l'opération plutôt que la forme. Parmi les exemples d'opérations sans contrepartie directe figurent les produits découlant du recours à des pouvoirs de souveraineté (impôts directs et indirects, droits et amendes par exemple), des subventions et dons.

7. La prestation de services comprend en général l'exécution par l'entité d'une tâche convenue sur une durée convenue. Les services peuvent être rendus au cours d'une seule période ou sur plusieurs périodes. Parmi les exemples de services rendus par des entités du secteur public donnant généralement lieu à la perception de produits en contrepartie, citons la fourniture d'hébergement, la gestion de l'adduction d'eau, la gestion de routes à péage et la gestion de versements de transferts. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction, c'est le cas par exemple des contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits générés par ces accords ne sont pas traités dans la présente Norme ; ils sont comptabilisés conformément aux exigences relatives aux contrats de construction précisées dans la Norme IPSAS 11, *Contrats de construction*.

8. Les biens comprennent (a) les biens produits par l'entité en vue de leur vente, comme les publications et (b) les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.

9. L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité génère des produits sous la forme :

(a) d'intérêts - rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entité ;

(b) de redevances - rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité, par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels ; et

(c) de dividendes ou distributions assimilées – distributions d'excédents aux détenteurs de participations à proportion de leur détention d'une catégorie de capital spécifique.

10. La présente Norme ne traite pas des produits provenant :

(a) des contrats de location (voir IPSAS 13, *Contrats de location*) ;

(b) des dividendes ou distributions assimilées issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées*) ;

(c) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*),

(d) de contrats d'assurance entrant dans le périmètre de la norme internationale ou nationale relative auc contrats d'assurance ;

(e) des changements de la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers ou de leur sortie (des indications relatives à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers figurent dans la Norme IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation)* ;

(f) des changements de la valeur d'autres actifs courants ;

(g) de la comptabilisation initiale et des variations dans la juste valeur d'actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ;

(h) de l'extraction de minerais.

Définitions

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

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 approximativement égale (essentiellement sous la forme de trésorerie, de marchandises, de services ou d'utilisation d'immobilisations).

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Les opérations sans contrepartie directe sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner 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.

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

Produits

12. Les produits ne comprennent que les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés au titre d'agent du gouvernement ou d'une autre organisation gouvernementale ou pour le compte d'autres tiers, par exemple le recouvrement des paiements de téléphone et d'électricité par le bureau de poste pour le compte des entités qui fournissent ces services, ne constituent pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui vont à l'entité et n'entraînent pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En conséquence, ils sont exclus des produits. De même, dans une relation de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouvrés pour le compte du mandant et qui ne conduisent pas à des augmentations de l'actif net/situation nette de l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Au contraire, le produit correspond au montant de toute commission reçue ou à recevoir au titre du recouvrement ou du traitement des flux bruts.

13. Les flux entrants de financement, notamment les emprunts, ne répondent pas à la définition des produits car (a) ils conduisent à une modification égale des actifs et des passifs et (b) n’ont aucun impact sur l’actif net/situation nette. Les flux entrants de financement sont directement comptabilisés dans l’état de la situation financière et ajoutés aux soldes des actifs et des passifs.

Évaluation des produits

14. Les produits sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

15. Le montant des produits provenant d'une opération est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l’actif ou du service. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l’entité.

16. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d’équivalent de trésorerie et le montant des produits est le montant de trésorerie ou d’équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l’entrée de trésorerie ou d’équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l’accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l’ensemble des recettes futures au moyen d’un taux d’intérêt implicite. On désigne par taux d’intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre :

    (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d’un émetteur ayant une notation similaire ; ou

    (b) le taux d’intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l’instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

    La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 33 et 34.

17. Lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l’échange n’est pas considéré comme une transaction générant des produits. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire à la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l’échange est considéré comme une transaction générant des produits. Ces produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l’équivalent de trésorerie transféré. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, les produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l’équivalent de trésorerie transférée.

Identification de l’opération

18. Les critères de comptabilisation de la présente Norme sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d’appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d’une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. A l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs opérations regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence ne peut en être comprise sans faire référence à l’ensemble des opérations considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l’effet réel de cette transaction ; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

Prestation de services

19. **Lorsque le résultat d’une opération impliquant la prestation de services peut être estimé de manière fiable, le produit associé à l’opération est comptabilisé par référence au degré d’avancement de l’opération à la date de clôture. Le résultat d’une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu’il aura été satisfait à l’ensemble des conditions suivantes :**

    (a) le montant des produits peut être évalué de façon fiable ;

    (b) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l’opération iront à l’entité ;

    (c) le degré d’avancement de l’opération à la date de clôture peut être évalué de manière fiable ; et

    (d) les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

20. La comptabilisation des produits en fonction du degré d’avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d’avancement. Suivant cette méthode, les produits sont comptabilisés lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. Par exemple, une entité qui fournit des services d’évaluation de biens immobiliers comptabilise les produits à l’achèvement de chaque évaluation. La comptabilisation du produit sur cette base apporte des informations utiles sur l’étendue de l’activité de prestation de services et sa réalisation au cours d’une période. IPSAS 11 impose également la comptabilisation des produits sur cette base. Les dispositions figurant dans cette Norme sont en général applicables à la comptabilisation des produits et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

21. Le produit n’est comptabilisé que lorsqu’il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l’opération iront à l’entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d’être probable est

comptabilisé en charges et non en ajustement du montant des produits comptabilisés à l'origine.

22. Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec les autres parties à la transaction sur les points suivants :

(a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties ;

(b) la contrepartie devant être échangée ; et

(c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité examine et, le cas échéant, révise les estimations du produit à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le résultat de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.

23. Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure :

(a) l'examen des travaux exécutés ;

(b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter ; ou

(c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts encourus à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

24. Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis pendant un intervalle de temps donné au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.

25. **Lorsque le résultat d'une opération faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit n'est comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.**

26. Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été encourus. En conséquence, le produit n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat de l'opération ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent n'est comptabilisé.

27. Lorsque le résultat d'une opération ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts encourus seront recouvrés, le produit n’est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n’existent plus, le produit est comptabilisé selon le paragraphe 19, et non pas selon le paragraphe 25.

Vente de biens

28. **Les produits provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites :**

    (a) l’entité a transféré à l’acquéreur les risques et avantages significatifs liés à la propriété des biens ;

    (b) l’entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu’elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;

    (c) le montant des produits peut être évalué de façon fiable ;

    (d) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l’opération iront à l’entité ; et

    (e) les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

29. Pour déterminer la date du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles l’opération s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes. Cependant, dans certains autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.

30. Lorsque l'entité conserve des risques importants inhérents à la propriété, l’opération ne constitue pas une vente et les produits ne sont pas comptabilisés. Une entité peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l’entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes :

    (a) lorsque l’entité conserve une obligation en raison d’une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales ;

    (b) lorsque la réalisation des produits résultant d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur des produits liés à sa propre vente des biens concernés (par exemple, lorsqu’un éditeur public distribue du matériel éducatif aux écoles dans le cadre d’une vente avec droit de retour) ;

    (c) lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l’installation représente une part importante du contrat qui n’a pas encore été achevée par l’entité ; et

    (d) lorsque l’acquéreur a le droit d’annuler l’achat pour une raison indiquée dans le contrat de vente et que l’entité n’est pas certaine de la probabilité de retour.

31. Si une entité ne conserve qu'une part négligeable de risque inhérent à la propriété, l'opération est une vente et des produits sont comptabilisés. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété des biens uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, l'opération est une vente et le produit est comptabilisé. Un autre exemple où l'entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.

32. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'ait pas été reçue ou tant qu'une incertitude n'ait pas été levée. Par exemple, le produit peut dépendre de la capacité d'une autre entité à fournir des biens dans le cadre du contrat et s'il y a le moindre doute que cela se produise, la comptabilisation peut être différée jusqu'à ce que cela se produise. Lorsque les biens sont fournis, l'incertitude est levée et le produit est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

Intérêts, redevances et dividendes ou distributions assimilées

33. **Le produit provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes ou distributions assimilées est comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 34 lorsque :**

    (a) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et

    (b) le montant du produit peut être évalué de façon fiable.

34. **Le produit est comptabilisé par application des traitements comptables suivants :**

    (a) les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif ;

    (b) les redevances doivent être comptabilisées lorsqu'elles sont acquises en fonction de la substance du contrat correspondant ; et

    (c) les dividendes ou les distributions assimilées sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à recevoir le paiement est établi.

35. Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt requis pour actualiser les flux futurs de trésorerie positifs attendus sur la durée de vie de l'actif et le rendre égal à la valeur comptable initiale de l'actif. Le produit sous forme d'intérêts comprend le montant de l'amortissement de toute prime ou décote ou autre écart entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance.

36. Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition ; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits. Lorsque des dividendes ou les distributions assimilées sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur l'excédent net antérieur à l'acquisition, ces dividendes ou les distributions assimilées sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition de façon autre qu'arbitraire, les dividendes ou les distributions assimilées sont comptabilisés en produits à moins qu'ils ne constituent manifestement la récupération d'une partie du coût des titres de capitaux propres.

37. Les redevances, telles que les redevances pétrolières, sont acquises conformément aux termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins que eu égard à la substance de l'accord, il soit plus approprié de comptabiliser le produit sur une autre base systématique et rationnelle.

38. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

Présentation

39. **Une entité fournira les informations suivantes :**

(a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation du produit, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services ;

(b) le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de la période, y compris les produits provenant :

(i) **de prestations de services ;**

(ii) **la vente de biens ;**

(iii) **des intérêts ;**

(iv) **des redevances ; et**

(v) **des dividendes ou distributions assimilées ; et**

(c) le montant du produit provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits.

40. La Norme comptable internationale IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* fournit des indications sur les informations à fournir concernant la présentation des actifs et passifs éventuels. Des actifs éventuels et des passifs éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, réclamations, pénalités ou pertes possibles.

Date d'entrée en vigueur

41. **Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est**

encouragée. Si une entité applique cette Norme pour des périodes ouvertes avant le 1er juillet 2001, elle doit indiquer ce point.

Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Guide d’application

Ce guide accompagne IPSAS 9, mais n’en fait pas partie.

IG1. Des entités du secteur public obtiennent des produits issus d’opérations avec ou sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite que des produits provenant d’opérations avec contrepartie directe. Les produits d’opérations avec contrepartie directe proviennent :

(a) de la vente de biens ou de prestations de services à des tiers ;

(b) de la vente de biens ou de prestations de services au profit d’autres organismes publics ; et

(c) l’utilisation par des tiers d’actifs de l’entité productifs d’intérêts, de redevances et de dividendes ou distributions assimilées.

IG2. L’application des critères de comptabilisation à des opérations spécifiques peut être affectée par :

(a) la loi dans différents pays, qui peut déterminer le moment où l'entité transfère les risques et avantages importants inhérents à la propriété. En conséquence, les exemples donnés dans cette section du guide d’application doivent être lus dans le contexte de la législation du pays dans lequel a lieu l’opération ; et

(b) la nature de la relation (contractuelle ou autre) entre l’entité qui paie et l’entité qui perçoit le produit (c’est-à-dire que les entités peuvent convenir de moments spécifiques auxquels l'entité destinataire peut comptabiliser le produit).

Prestation de services

Logement

IG3. Le produit locatif résultant de la fourniture de logement est comptabilisé au moment où le produit est acquis, conformément aux termes du contrat de location.

Transport Scolaire

IG4. Le produit des billets facturés aux passagers pour la fourniture de transport scolaire est comptabilisé lorsque le service de transport est fourni.

Gestion de Routes à Péage

IG5. Le produit de la gestion de routes à péage est comptabilisé lorsqu’il est acquis, sur la base de l’utilisation des routes.

Traitement d’Affaires Judiciaires

IG6. Le produit du traitement d’affaires judiciaires peut être comptabilisé soit par référence au degré d’achèvement du traitement ou sur la base des périodes au cours desquelles les tribunaux sont en session

Gestion d’Installations, d’Actifs ou de Services

IG7. Le produit de la gestion d’installations, d’actifs ou de services est comptabilisé sur la durée du contrat à mesure que les services de gestion sont fournis.

Recherche Scientifique et Technologique

IG8. Le produit reçu de clients dans le cadre de contrats de recherche scientifique et technologique est comptabilisé par référence au degré d'achèvement des différents projets.

Honoraires d'Installation

IG9. Des honoraires d'installation sont comptabilisés en produits par référence au degré d'avancement de l'installation, à moins qu'ils ne soient accessoires à la vente d'un produit, auquel cas ils sont comptabilisés au moment où les biens sont vendus.

Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit

IG10. Lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour les services à rendre après la vente (par exemple, assistance après-vente et droit aux mises à jour dans le cas de la vente d'un logiciel), ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service est rendu. Le montant différé est celui qui couvrira les coûts attendus des services selon l'accord, y compris un rendement raisonnable sur ces services.

Commissions d'Agents d'Assurance

IG11. Les commissions d'agents d'assurance reçues ou à recevoir qui n'imposent pas à l'agent de rendre d'autres services sont comptabilisées en produits par l'agent à la date effective d'entrée en vigueur ou de renouvellement des polices d'assurance. Toutefois, lorsqu'il est probable que l'agent devra rendre d'autres services pendant la durée de validité de la police d'assurance, la commission, ou un pourcentage de celle-ci, est différée et comptabilisée en produits sur la durée de validité de la police d'assurance.

Honoraires pour Services Financiers

IG12. La comptabilisation du produit relatif aux honoraires des services financiers dépend des finalités pour lesquelles ces honoraires sont facturés et de la base de comptabilisation de tout instrument financier associé. Le libellé des honoraires pour services financiers peut ne pas être indicatif de la nature et de la substance des services fournis. En conséquence, il est nécessaire de faire la distinction entre les honoraires qui font partie intégrante du rendement effectif d'un instrument financier, ceux qui sont acquis à mesure que des services sont fournis et ceux qui sont acquis lors de l'exécution d'un acte important.

(a) Honoraires qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier

De tels honoraires sont en général traités comme un ajustement du taux d'intérêt effectif. Toutefois, lorsque l'instrument financier est évalué à la juste valeur avec les variations de juste valeur comptabilisées en résultat, les honoraires sont comptabilisés en produits lors de la comptabilisation initiale de l'instrument.

(i) *Les commissions de montage perçues par une entité en relation avec la création ou l'acquisition d'un actif financier sauf s'il s'agit d'un actif classé « à la juste valeur par le biais du résultat » selon IPSAS 29*

De telles commissions peuvent inclure des rémunérations pour des activités telles que l'évaluation de la situation financière de l'emprunteur, l'évaluation et l'enregistrement des sûretés réelles et autres garanties, la négociation des conditions de l'instrument, la préparation et le traitement des documents et la finalisation de l'opération. Ces commissions sont directement liés à la mise en place de l'instrument financier et sont étalés et comptabilisés comme les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 29), sous forme d'ajustement du taux d'intérêt effectif.

(ii) *Commissions d'engagement perçues par l'entité pour le montage d'un prêt lorsque l'engagement est en dehors du champ d'application d'IPSAS 29*

S'il est probable que l'entité conclura un contrat de prêt spécifique alors que l'engagement de prêt se situe en dehors du champ d'application d'IPSAS 29, la commission d'engagement perçue est considérée comme la rémunération de l'implication continue dans l'acquisition d'un instrument financier qui est étalée et comptabilisée comme les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 29), sous forme d'ajustement du taux d'intérêt effectif. Si l'engagement arrive à son terme sans que l'entité accorde le prêt, la commission est comptabilisée à son terme comme un produit. Les engagements de prêt dans le champ d'application d'IPSAS 29 sont comptabilisés comme des dérives et évalués à leur juste valeur.

(iii) *Les commissions de montage perçues lors de l'émission de passifs financiers évalués au coût amorti*

Ces commissions sont directement liées à l'émission d'un passif financier. Pour un passif financier qui n'est pas classé comme étant à la juste valeur par le biais du résultat, les commissions de montage perçues ainsi que les coûts de transaction associés (tels que définis dans IPSAS 29), sont incorporées à la valeur comptable initiale du passif financier et comptabilisées comme un ajustement du taux d'intérêt effectif. Une entité distingue les commissions et les coûts qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif pour le passif financier des commissions et coûts qui sont en relation avec le droit de fournir des prestations de services, comme les prestations de gestion du portefeuille.

(b) Commissions acquises à mesure que des services sont fournis

(i) *Commissions facturées pour le service d'un prêt*

Les commissions facturées par une entité pour le service d'un prêt sont comptabilisées en produits lorsque les services sont fournis.

(ii) *Commissions d'engagement facturées pour la création d'un prêt lorsque l'engagement de prêt est en dehors du champ d'application d'IPSAS 29.*

S'il se révèle improbable qu'un accord de prêt spécifique sera conclu et lorsque l'engagement de prêt se situe en dehors du champ d'application d'IPSAS 29, les commissions d'engagement sont comptabilisées en produits pro rata temporis sur la période d'engagement. Les engagements de prêt dans

le champ d'application d'IPSAS 29 sont comptabilisés comme des dérives et évalués à leur juste valeur.

(iii) *Honoraires de gestion du portefeuille*

Les honoraires de gestion du portefeuille sont comptabilisés comme produit lorsque les services sont fournis.

Les coûts marginaux imputables directement à l'obtention d'un contrat de gestion du portefeuille sont comptabilisés à l'actif s'ils sont séparément identifiables, peuvent être évalués de façon fiable et si leur recouvrement est probable. Comme dans IPSAS 29, un coût marginal est un coût que l'entité n'aurait pas supporté si elle n'avait pas obtenu le contrat de gestion du portefeuille. L'actif correspond au droit de l'entité de tirer un bénéfice de la fourniture de prestations de gestion du portefeuille, qui est amortissable au fur et à mesure de la comptabilisation des produits associés. Si l'entité détient un portefeuille de contrats de gestion, leur recouvrabilité peut être évaluée au niveau du portefeuille.

Certains contrats de services financiers prévoient à la fois des prestations de création d'un ou de plusieurs instruments financiers et de gestion de portefeuille. Un contrat d'épargne mensuel à long terme associé à la gestion d'un portefeuille d'actions en constitue un exemple. Le prestataire distingue les coûts de transaction imputables à la création de l'instrument financier des coûts engagés pour obtenir le droit de fournir des prestations de gestion de portefeuille.

(c) Commissions acquises lors de l'exécution d'un acte important, qui est beaucoup plus important que tout autre acte

Les commissions sont comptabilisées lorsque l'acte important a été achevé comme dans les exemples ci-dessous.

(i) *Commission sur l'attribution d'actions à un client*

La commission est comptabilisée en produits après l'attribution des actions.

(ii) *Commission de placement pour la mise en place d'un prêt entre un investisseur et un emprunteur*

La commission est comptabilisée en produits après la mise en place du prêt.

(iii) *Commissions de syndication*

Une commission de syndication perçue par une entité qui met en place un crédit sans y participer elle-même (ou qui y participe au même taux d'intérêt effectif et supporte les mêmes risques que les autres participants) rémunère la prestation de syndication. Une telle commission est comptabilisée en produits lorsque la syndication est terminée.

Droits d'entrée

IG13. Le produit généré par des spectacles artistiques, des banquets et autres manifestations particulières est comptabilisé lorsque l'événement a lieu. Dans le cas de la vente d'un

abonnement à plusieurs événements, les droits sont répartis entre tous les événements sur une base reflétant l'étendue des services rendus lors de chaque événement.

Frais de scolarité

IG14. Le produit est réparti sur la durée de l'enseignement.

Droits d'Adhésion, d'Entrée et Cotisations

IG15. La comptabilisation du produit dépend de la nature des services fournis. Si le droit permet uniquement d'être membre et si toutes les autres prestations ou les autres produits sont réglés séparément, ou s'il y a une cotisation annuelle distincte, le droit est comptabilisé en produits lorsqu'il n'existe aucune incertitude importante sur sa recouvrabilité. Si le droit donne au membre le droit de recevoir des services ou des publications pendant la période d'adhésion ou d'acheter des biens ou services à des prix inférieurs à ceux facturés aux personnes non membres, ce droit est comptabilisé sur une base qui reflète le calendrier, la nature et la valeur des avantages fournis.

Droits de franchise ou de concession

IG16. Les droits de franchise ou de concession peuvent couvrir la fourniture de services initiaux et futurs, la fourniture de matériel et d'autres actifs corporels ainsi que le savoir-faire. En conséquence, les redevances de franchise ou de concession sont comptabilisées en produits sur une base reflétant l'objet pour lequel elles sont facturées. Les méthodes suivantes sont appropriées pour la comptabilisation de redevances de franchise ou de concession :

(a) Fourniture de Matériel et d'Autres Actifs Corporels

Leur montant, basé sur la juste valeur des actifs vendus, est comptabilisé en produits au moment où les éléments sont livrés ou le titre de propriété transmis.

(b) Fourniture de Services Initiaux et Futurs

Les redevances pour la fourniture de services continus, qu'elles fassent partie des commissions initiales ou qu'elles constituent des redevances séparées, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture des services. Lorsque les redevances séparées ne couvrent pas le coût des services continus plus un rendement raisonnable, une partie de la redevance initiale suffisante pour couvrir les coûts des services continus et offrir un rendement raisonnable sur ces services, est différée et comptabilisée en produits à mesure que les services sont fournis.

(c) Droits de Franchise ou de Concession Continus

Les redevances facturées en contrepartie de l'utilisation des droits continus concédés en vertu du contrat ou des autres services fournis durant la période couverte par le contrat, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture de services ou de l'utilisation des droits.

(d) Opérations de Mandat

Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé qui, en substance, font que le franchiseur agit comme mandataire du franchisé. Par

exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et organiser leur livraison au franchisé sans rendement. De telles transactions ne génèrent pas de produit.

Redevances de développement d'un logiciel personnalisé

IG17. Les redevances de développement d'un logiciel personnalisé sont comptabilisées en produits par référence au degré d'avancement de ce développement, y compris celui des services fournis après la vente.

Vente de biens

Les ventes à livrer, dans lesquelles la livraison est différée à la demande de l'acquéreur mais dans lesquelles l'acquéreur se voit transférer le titre de propriété et accepte la facturation

IG18. Le produit est comptabilisé lorsque l'acquéreur prend le titre de propriété, à condition que :

(a) il soit probable que la livraison sera faite ;

(b) l'article soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acquéreur au moment où la vente est comptabilisée ;

(c) l'acquéreur accepte expressément les instructions de livraison différée ; et

(d) les conditions habituelles de paiement soient applicables.

Aucun produit n'est comptabilisé lorsqu'il y a simplement intention d'acheter ou de fabriquer ces marchandises à temps pour la livraison.

IG19. Marchandises livrées sous conditions

(a) Installation et inspection

Le produit est normalement comptabilisé lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection sont terminées. Toutefois, le produit est comptabilisé immédiatement au moment de l'acceptation de la livraison par l'acheteur lorsque :

(i) le processus d'installation est simple par nature ; ou

(ii) l'inspection n'est réalisée que pour déterminer de manière définitive les prix contractuels.

(b) Lors de l'approbation lorsque l'acquéreur a négocié un droit de retour limité

Lorsqu'il y a une incertitude sur la possibilité de retour, le produit est comptabilisé lorsque l'expédition a été formellement acceptée par l'acheteur ou que les biens ont été livrés et que le délai imparti pour les refuser est écoulé.

(c) Ventes en consignation, dans le cadre desquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage à vendre les biens au nom du l'expéditeur (le vendeur).

Le produit est comptabilisé par l'expéditeur lorsque les biens sont vendus par le destinataire à une tierce personne.

(d) Ventes contre remboursement.

Le produit est comptabilisé lorsque la livraison est effectuée et que le vendeur ou son agent a reçu la trésorerie.

Ventes à Paiements Anticipés Echelonnés, dans lesquelles les Biens ne sont Livrés que lorsque l'Acheteur a Acquitté le Paiement Final au terme d'une Série de Versements.

IG20. Le produit provenant de telles ventes est comptabilisé lorsque les biens sont livrés. Toutefois, lorsque l'expérience indique que la plupart des ventes sont menées à terme, le produit peut être comptabilisé lorsqu'un acompte important est reçu et que les biens sont disponibles, identifiés et prêts à être livrés à l'acheteur.

Commandes pour lesquelles le Paiement (ou Paiement Partiel) est Reçu Avant la Livraison des Biens qui ne sont pas en Stock, par exemple lorsque les Biens ne sont Pas encore Fabriqués ou bien seront Livrés Directement au Client par un Tiers.

IG21. Le produit est comptabilisé lorsque les biens sont livrés à l’acquéreur.

Ventes sous Condition de Rachat (Autres que les Opérations d'Echange) dans lesquelles le Vendeur s'engage simultanément à Racheter les Mêmes Biens à une Date Ultérieure, ou lorsque le Vendeur dispose d'une Option de Rachat, ou lorsque l'Acheteur dispose d'une Option pour Exiger le Rachat des Biens par le Vendeur.

IG22. Les termes d'un tel accord doivent être analysés afin de déterminer si, en substance, le vendeur a bien transféré à l'acheteur les risques et avantages inhérents à la propriété et le produit est comptabilisé en conséquence. Lorsque le vendeur a conservé les risques et avantages inhérents à la propriété, même s’il y a eu transfert du titre de propriété, la transaction constitue un accord de financement et ne génère pas de produits.

Ventes à des Intermédiaires, tels que des Distributeurs, Détaillants ou Autres Parties chargés de la Revente.

IG23. Le produit provenant de telles ventes est en général comptabilisé lorsque les risques et avantages inhérents à la propriété ont été transférés. Toutefois, lorsque le vendeur agit en fait en tant qu'agent, la vente est assimilée à une vente en consignation.

Abonnements à des Publications et Eléments Similaires

IG24. Lorsque les éléments concernés sont de valeur semblable d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé sur une base linéaire sur la période durant laquelle les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé au prorata de la valeur de ventes des éléments expédiés par rapport à la valeur totale des ventes couvertes par l'abonnement.

Ventes à tempérament, dans lesquelles la contrepartie est versée de façon échelonnée.

IG25. Le produit correspondant au prix de vente, net d'intérêt, est comptabilisé à la date de la vente. Le prix de vente est la valeur actuelle de la contrepartie, déterminée par actualisation des versements à recevoir au taux d'intérêt implicite. L'intérêt est comptabilisé en produit à mesure qu'il est couru, en fonction du temps écoulé, en tenant compte du taux d'intérêt implicite.

Ventes de biens immobiliers

IG26. Le produit est normalement comptabilisé lorsque le titre de propriété est transféré à l'acquéreur. Toutefois, dans certains pays, les fruits d'un bien immobilier peuvent être acquis à l'acheteur avant que le titre de propriété ne soit transféré et, en conséquence, les risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés à ce stade. Dans de tels cas, à condition que le vendeur n'ait plus d'acte important à effectuer en vertu du contrat, il peut être approprié de comptabiliser le produit. Dans tous les cas, si le vendeur est tenu d'exécuter des actes importants après le transfert du droit aux fruits et/ou du titre de propriété, le produit est comptabilisé à mesure que ces actes sont exécutés. On peut citer comme exemple un immeuble ou une autre installation dont la construction n'est pas achevée.

IG27. Dans certains cas, des biens immobiliers peuvent être vendus alors même que le vendeur continue à être impliqué de telle sorte que les risques et avantages inhérents à la propriété n'ont pas été transférés. Des exemples en sont les ventes sous condition de rachat qui comprennent des options d'achat et de vente et des accords en vertu desquels le vendeur garantit l'occupation du bien immobilier pour une période spécifiée ou garantit un rendement sur le placement de l'acheteur pendant une période spécifiée. Dans de tels cas, la comptabilisation de la transaction est déterminée en fonction de la nature et de l'étendue de l'implication que conserve le vendeur. Elle peut être comptabilisée comme une vente, un financement, un contrat de location ou un quelque autre accord de partage des résultats. Si elle est comptabilisée comme une vente, le fait que le vendeur conserve une implication peut conduire à différer la comptabilisation du produit.

IG28. Un vendeur doit également prendre en considération les moyens de paiement et les preuves de l'engagement de l'acheteur à effectuer l'intégralité du paiement. Par exemple, lorsque l'ensemble des paiements reçus, y compris l'acompte initial effectué par l'acquéreur ou les paiements continus de l'acquéreur, ne suffisent pas à attester de l'engagement de l'acquéreur à achever le paiement, le produit n'est comptabilisé qu'à hauteur des sommes reçues.

Intérêts, Redevances et Dividendes ou Distributions assimilées

Droits de licence et redevances

IG29. Les droits de licence et redevances payés pour l'utilisation d'actifs d'une entité (tels que marques, brevets, logiciels, droit de reproduction musicale, bande maître et films cinématographiques) sont normalement comptabilisés conformément à la substance du contrat. Dans la pratique, cette comptabilisation peut s'effectuer sur une base linéaire sur la durée du contrat, par exemple, lorsque le bénéficiaire de la licence a le droit d'utiliser une certaine technologie pour une période déterminée.

IG30. L'octroi de droits pour une redevance fixe ou un dépôt non remboursable en application d'un contrat non résiliable qui autorise le bénéficiaire de la licence à exploiter ces droits librement et lorsque le concédant n'a pas d'autres obligations à acquitter, représente en substance une vente. Un exemple est fourni par un contrat de licence pour l'utilisation d'un logiciel lorsque le concédant n'a pas d'autre obligation postérieurement à la livraison. Un autre exemple est l'octroi de droits de diffusion d'un film cinématographique sur des marchés où le concédant n'a pas de contrôle sur le

distributeur et ne s'attend pas à recevoir d'autre produit à partir des recettes de ventes de billets. Dans de tels cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente.

IG31. Dans certains cas, le fait de recevoir ou non un droit de licence ou une redevance est subordonné à la survenance d'un événement futur. Dans de tels cas, le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que le droit de licence ou la redevance seront perçus, c'est-à-dire normalement lorsque cet événement s'est produit.

Comptabilisation et évaluation

Déterminer si une entité agit en tant que mandant ou mandataire (Amendement 2010)

IG32. Le paragraphe 12 indique que « dans une relation de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouvrés pour le compte du mandant et qui ne conduisent pas à des augmentations de l'actif net/situation nette de l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Au contraire, le produit correspond au montant de toute commission reçue ou à recevoir au titre du recouvrement ou du traitement des flux bruts.» Déterminer si une entité agit en tant que mandant ou mandataire nécessite l'exercice du jugement et la prise en compte de tous les faits et circonstances pertinents.

IG33. Une entité agit en tant que mandant lorsqu'elle est exposée de manière importante aux risques et avantages associés à la vente de biens et à la prestation de services. Les situations qui indiquent qu'une entité agit en tant que mandant incluent :

(a) l'entité a la responsabilité principale de la fourniture de biens et de services au client ou de l'exécution de la commande, par exemple lorsqu'elle est responsable de la conformité des biens et services commandés ou achetés par le client ;

(b) l'entité supporte le risque d'inventaire avant ou après la prise de commande, pendant le transport ou en cas de retour ;

(c) l'entité dispose d'une latitude dans l'établissement des prix, soit directement ou indirectement, par exemple en fournissant des biens ou des services supplémentaires ; et

(d) l'entité supporte le risque de crédit client à hauteur de la créance client.

IG34. Une entité agit en tant que mandataire lorsqu'elle n'est pas exposée de manière importante aux risques et avantages associés à la vente de biens et à la prestation de services. Constitue une indication que l'entité agit en tant que mandataire, le fait que sa rémunération soit fixée d'avance, soit sous forme de commission forfaitaire à l'opération ou de pourcentage déterminé du montant de la facturation au client.

Comparaison avec IAS 18

IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 18 *Produits des activités ordinaires*. Les principales différences entre IPSAS 9 et IAS 18 sont les suivantes :

- Le titre de IPSAS 9 diffère de celui de IAS 18 et cette différence indique clairement que IPSAS 9 ne traite pas des produits des opérations sans contrepartie directe.
- La définition du produit adoptée dans IPSAS 9 est analogue à la définition adoptée dans IAS 18. La principale différence réside dans le fait que la définition de IAS 18 fait référence aux « activités ordinaires ».
- IPSAS 9 contient également un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 18 pour clarifier l'applicabilité des normes à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 9 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 18. L'exemple le plus significatif est le recours au terme « actif net/situation nette » dans IPSAS 9. Le terme équivalent dans IAS 18 est « capitaux propres ».

IPSAS — 10 INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ECONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

Remerciements

IPSAS 10 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 29 (révisée en 1994), *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 29 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 10 — INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ECONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 10 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 10

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Titre precedant 1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1A	Amendé – Paragraphe 1 existant renuméroté en 1A	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
1	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
11	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
17	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
18	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
20	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
22	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
26[1]	Supprimé	IPSAS 4 Décembre 2006
28	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
29	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
33	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
36	Amendé	IPSAS 4 Décembre 2006
38A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
38B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Juillet 2001

IPSAS 10 — INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	1A–6
Définitions	7
Le retraitement des états financiers	8–34
État de la situation financière	14–26
État de la performance financière	27
Solde de la situation monétaire nette	28–29
Tableau des flux de trésorerie	30
Données comparatives	31
États financiers consolidés	32–33
Sélection et utilisation de l'indice général des prix	34
Économies cessant d'être hyperinflationnistes	35
Informations à fournir	36–37
Date d'entrée en vigueur	38–39
Base des conclusions	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 29	

La Norme comptable internationale du secteur public 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* est exposée aux paragraphes 1 à 39. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 10 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de définir les dispositions comptables applicables aux états financiers consolidés et individuels d'une entité dont la dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyper inflationniste. La présente Norme précise également le traitement comptable applicable lorsque l'économie cesse d'être hyper inflationniste.

Champ d'application

1A. Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme aux états financiers de référence, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste.

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques (GBE) appliquent les normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (GBE) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers.*

4. Dans une économie hyperinflationniste, la présentation en monnaie locale, sans retraitement, des résultats opérationnels et de la situation financière est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant d'opérations et d'autres événements intervenus à des moments différents, y compris durant la même période, est trompeuse.

5. La présente Norme n'établit pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon 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 %.

6. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent leurs états financiers dans la monnaie de la même économie hyperinflationniste appliquent la présente Norme à partir

de la même date. Cependant, la présente Norme s'applique aux états financiers de toute entité dès le début de la période de reporting où elle identifie l'existence de l'hyperinflation dans le pays dans la monnaie duquel elle les présente.

Définitions

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

La valeur comptable d'un actif est le 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.

La valeur comptable d'un passif est le montant auquel un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

Les éléments non monétaires sont des éléments qui ne sont pas des éléments monétaires.

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

Le retraitement des états financiers

8. Les prix changent au cours du temps du fait de diverses influences spécifiques ou générales d'ordre politique, économique et social. 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 influences générales peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

9. Dans une économie hyperinflationniste, les états financiers ne sont utiles que s'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. Il en résulte que la présente Norme s'applique aux états financiers de référence des entités qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. La présentation de l'information imposée par la présente Norme sous forme de supplément à des états financiers non retraités n'est pas autorisée. En outre, la présentation séparée des états financiers avant retraitement est déconseillée.

10. De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque tel est le cas, les informations budgétaires doivent également être retraitées selon la présente Norme.

11. **Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting. Les données correspondantes de la période précédente imposées par IPSAS 1 ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimées dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting. Aux fins de la présentation des montants comparatifs dans une**

autre monnaie de présentation, les paragraphes 47(b) et 48 d'IPSAS 4, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* doivent être appliqués.

12. **Le solde de la position monétaire nette doit être présenté séparément dans l'état de la performance financière.**

13. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme impose à la fois d'appliquer certaines procédures et de faire preuve de jugement. La permanence des méthodes et la cohérence des appréciations d'une période à l'autre doivent être privilégiées par rapport à la recherche de la précision des montants qui en résultent dans les états financiers retraités.

État de la situation financière

14. Les montants de l'état de la situation financière qui ne sont pas déjà exprimés dans les unités de mesure ayant cours à la date de reporting sont retraités par application d'un indice général des prix.

15. Les éléments monétaires ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la date de reporting. Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif à recevoir ou à payer en argent pour des montants fixes ou déterminables.

16. Les actifs et les passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, tels que les prêts et les obligations indexés, sont ajustés selon ces accords afin d'établir le solde à la date de reporting. Ces éléments sont comptabilisés aux montants ajustés dans l'état de la situation financière retraité.

17. Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants actuels à la date de reporting, tels que la valeur nette de réalisation et la juste valeur; ils ne sont donc pas retraités. Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités.

18. La plupart des éléments non monétaires sont comptabilisés au coût ou au coût diminué de l'amortissement ; ils sont donc exprimés pour des montants en vigueur à la date de leur acquisition. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de reporting. Par exemple, les immobilisations corporelles, les stocks de matières premières et de marchandises, le goodwill, les brevets, les marques et autres actifs similaires sont retraités à compter de la date de leur acquisition. Les stocks de produits semi-finis et finis sont retraités à compter des dates où les coûts d'achat et de transformation ont été encourus.

19. Les enregistrements détaillés des dates d'acquisition des immobilisations corporelles peuvent être indisponibles ou impossibles à estimer. Dans ce cas, il peut être alors nécessaire, pour la première période d'application de la présente Norme, d'utiliser une évaluation des éléments, faite par un professionnel indépendant, comme base de leur retraitement.

20. Un indice général des prix peut ne pas être disponible pour les périodes dont un retraitement des immobilisations corporelles est imposé par la présente Norme. Dans ce cas, il peut être nécessaire d'utiliser une estimation fondée, par exemple, sur les

mouvements des taux de change entre la monnaie fonctionnelle et une monnaie étrangère relativement stable.

21. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés aux montants courants à des dates différentes de celle de l'acquisition ou de celle de l'état de la situation financière, par exemple des immobilisations corporelles qui ont été réévaluées à une date antérieure. Dans de tels cas, les valeurs comptables sont retraitées à compter de la date de réévaluation.

    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*, 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.

22. 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.

23. L'effet de l'inflation est habituellement pris en compte dans les coûts d'emprunt. Il ne convient pas de procéder à la fois au retraitement de l'investissement financé par emprunt et d'inscrire à l'actif la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation au cours de la même période. Cette partie des coûts d'emprunt est comptabilisée en charges dans la période où les coûts sont encourus.

24. Une entité peut acquérir des actifs en application d'un contrat qui permet de différer le paiement sans encourir une charge d'intérêt explicite. Lorsqu'il est impraticable d'imputer le montant de l'intérêt, de tels actifs sont retraités à compter de la date de paiement et non de la date d'acquisition.

25. À l'ouverture de la première période d'application de la présente Norme, les éléments composant l'actif net/situation nette, à l'exception du solde non distribué et des réserves de réévaluation, sont retraités par application d'un indice général des prix à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Toute réserve de réévaluation qui a pris naissance au cours des périodes précédents est éliminée. Les soldes non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants de l'état de la situation financière retraité.

26. À la fin de la première période et au cours des périodes ultérieures, tous les éléments composant l'actif net/la situation nette sont retraités par application d'un indice général des prix à compter du début de la période ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les mouvements de l'actif net/situation nette au cours de la période sont indiqués selon IPSAS 1.

État de la performance financière

27. La présente Norme impose que tous les éléments de l’état de la performance financière soient exprimés dans l’unité de mesure en vigueur à la date de reporting. Aussi, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l’indice général des prix à compter de l’enregistrement initial des éléments de produits et de charges.

Profit ou perte sur la situation monétaire nette

28. En période d’inflation, une entité qui détient davantage d’actifs monétaires que de passifs monétaires perd du pouvoir d’achat et une entité dont les passifs monétaires dépassent les actifs monétaires gagne du pouvoir d’achat, dans la mesure où les actifs et passifs ne sont pas liés à un niveau de prix. Ce profit ou perte sur la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des profits ou pertes cumulés et des éléments de l’état de la performance financière et de l'ajustement des actifs et passifs liés à l'indice. Le profit ou la perte peut être estimé en appliquant la variation d’un indice général des prix à la moyenne pondérée pour la période de la différence entre les actifs monétaires et les passifs monétaires.

29. Le profit ou la perte de la position monétaire nette est inclus dans l’état de la performance financière. L’ajustement des actifs et des passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, effectué selon le paragraphe 16, est compensé avec le profit ou la perte de la situation monétaire nette. D’autres éléments de l’état de la performance financière, tels que les produits financiers et les charges financières, et les écarts de change liés à des fonds investis ou empruntés, sont également associés à la position monétaire nette. Bien que ces éléments soient indiqués séparément, il peut être utile de les présenter dans l’état de la performance financière avec le solde de la situation monétaire nette.

Tableau des flux de trésorerie

30. La présente Norme impose que tous les éléments du tableau des flux de trésorerie soient exprimés dans l’unité de mesure en vigueur à la date de reporting.

Données comparatives

31. Les chiffres correspondants de la période de reporting précédente, qu’ils aient été établis selon la convention du coût historique ou selon celle du coût actuel, sont retraités par application d’un indice général des prix, de façon que les états financiers comparés soient exprimés dans l’unité de mesure en vigueur à la fin de la période dont on présente les comptes. L’information qui est fournie en ce qui concerne des périodes précédentes est également exprimée dans l’unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting. Aux fins de la présentation des montants comparatifs dans une autre monnaie de présentation, les paragraphes 47(b) et 48 de IPSAS 4 doivent être appliqués.

États financiers consolidés

32. 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. Les états financiers de toute entité contrôlée doivent être 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. Les états financiers des entités contrôlées qui ne présentent pas leurs comptes dans la devise d'une économie hyperinflationniste sont traités selon IPSAS 4.

33. 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

34. Le retraitement des états financiers selon 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.

Économies cessant d'être hyperinflationnistes

35. **Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon la présente Norme, elle doit prendre les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de la période précédente comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.**

Informations à fournir

36. **Les informations suivantes doivent être fournies :**

    (a) la mention du retraitement des états financiers et des données comparatives des périodes précédentes pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle et, 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 et de la période précédente.

37. Les informations à fournir imposées par la présente Norme sont nécessaires pour 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.

Date d'entrée en vigueur

38. **Une entité doit appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette norme à une période ouverte avant le 1er juillet 2002, elle doit l'indiquer.**

38A. Les paragraphes 17, 18, et 22 ont été amendés par *les Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans

ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.

38B. La numérotation du paragraphe 1 existant a été modifiée à 1A et un nouveau paragraphe 1 a été inséré dans le cadre des *Améliorations des IPSAS 2011* publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.

39. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Base des Conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 10.

Révision d'IPSAS 10 suite aux « *Améliorations des IFRS* » publiées par l'IASB en 2008

BC1. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 29 figurant dans les « *Améliorations des IFRS* » publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Exemple d'application

Le présent exemple accompagne IPSAS 10, mais n'en fait pas partie.

IE1. La présente Norme décrit les dispositions relatives au retraitement des états financiers, y compris des états financiers consolidés, de toute entité qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

IE2. L'exemple qui suit illustre le processus de retraitement des états financiers. Pour préparer cette illustration :

- L'excédent de la situation monétaire nette de la période a été obtenu indirectement comme la différence résultant du retraitement d'actifs et de passifs non monétaires, des profits ou pertes cumulés et des éléments de l'état de la performance financière (voir paragraphe 28).
- Le stock disponible à la fin de la période est supposé avoir été acquis ultérieurement pendant la période, lorsque l'indice général de l'inflation était de 170.
- L'indice général des prix s'élevait à 120 au début de la période, à 180 à la clôture de la période et à 150 en moyenne sur la période.
- Les produits et charges, hors amortissements, sont présumés avoir été encourus régulièrement au cours de la période.
- Des actifs dont le coût historique s'élève à 7 500 ont été complètement amortis et mis au rebut ; leur valeur de récupération était nulle.

Information financière dans un contexte d'hyperinflation

Exemple

État de la situation financière	**1.1.X0 (selon IPSAS 12)**	**31.12.X0 (non ajusté)**	**Facteur d'indexation**	**31.12.X0 (selon IPSAS 12)**		**Solde de la situation monétaire nette**
Trésorerie et placements	5 000	10 000	–	10 000		–
Stocks	–	2 000	180/170	2 118	*Retraité*	118
Immobilisations corporelles						
Coût historique	47 500	40 000	180/120	60 000		20 000
Amort. cumulé	(22 500)	(20 000)	180/120	(30 000)		(10 000)
Valeur comptable nette	25 000	20 000	180/120	30 000	*Retraité*	10 000
Total des actifs	**30 000**	**32 000**		**42 118**		
Emprunts	**26 000**	**26 000**	–	**26 000**		
Actifs nets						
Soldes cumulés	**4 000**	**4 000**	180/120	6 000	*Retraité*	(2 000)
Solde net de la période (voir ci-dessous)	2 000	Voir ci-dessous	10 118	1 100		
	4 000	**6 000**		**16 118**		**9 218**

État de la performance financière					
Produits	50 000	180/150	60 000	*Retraité*	10 000
Amortissements	(5 000)	180/120	(7 500)	*Retraité*	(2 500)
Autres charges	(43 000)	180/150	(51 600)	*Retraité*	(8 600)
Excédent de la situation monétaire nette			9 218		
Solde de la période	**2 000**		**10 118**		**(1 100)**

NB : La présente Norme (paragraphe 27) impose que les éléments de l'état de la performance financière soient retraités en fonction des variations de l'indice à compter des dates d'enregistrement des opérations. Dans le présent exemple, les éléments de produits et de charges, hors amortissement, sont encourus régulièrement sur la période et un taux d'inflation moyen a été appliqué. Le solde net de la situation monétaire de la période a été obtenu indirectement (voir dernière colonne) en appliquant l'indice général des prix aux éléments non monétaires dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière (paragraphe 28).

Comparaison avec IAS 29

IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 29, *Informations financières dans des économies hyperinflationnistes* et comprend les amendements faits à IPSAS 29 dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiés en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 10 et IAS 29 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 29 a été intégré à IPSAS 10 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- Dans certains cas, IPSAS 10 utilise une terminologie différente de celle de IAS 29. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « état de la performance financière », et « actif net / situation nette » dans IPSAS 10. Les termes équivalents de IAS 29 sont « ressources », « compte de résultat » et « capitaux propres ».
- IAS 29 contient des indications relatives au retraitement des états financiers au coût actuel IPSAS 10 n'inclut pas ces indications.
- IPSAS 10 contient un exemple d'application qui illustre le processus de retraitement des états financiers, par une méthode indirecte, d'une entité qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

IPSAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

Remerciements

IPSAS 11 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 11 (Révisée en 1993), *Contrats de construction*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 11 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 11, *Contrats de construction* a été publiée en juillet 2001.

Juillet 2001

IAS 11 — CONTRATS DE CONSTRUCTION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–3
Définitions	4–11
Contrats de construction	5–10
Le constructeur	11
Regroupement et division des contrats de construction	12–15
Produits du contrat	16–22
Coûts du contrat	23–29
Comptabilisation des produits et des charges du contrat	30–43
Comptabilisation des déficits attendus	44–48
Changements d'estimations	49
Informations à fournir	50–56
Date d'entrée en vigueur	57–58
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 11	

La Norme comptable internationale du secteur public 11, *Contrats de construction* est exposée aux paragraphes 1 à 58. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 11 doit être lue dans le contexte de son objectif, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des coûts et des produits relatifs aux contrats de construction. La Norme :

- identifie les accords qui doivent être considérés comme des contrats de construction ;
- fournit des indications sur les types de contrats de construction que l'on peut rencontrer dans le secteur public ; et
- précise les principes de comptabilisation et les informations à fournir concernant les charges du contrat et, le cas échéant, les produits du contrat.

Compte tenu de la nature de l'activité mise en œuvre dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des périodes de reporting différentes.

Dans de nombreux pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public ne précisent pas de montant pour les produits du contrat. Au contraire, le financement de l'activité de construction proviendra d'une autorisation budgétaire ou d'une attribution analogue des recettes générales de l'État ou encore d'aides ou de subventions. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des coûts du contrat à la période de reporting au cours de laquelle les travaux de construction sont exécutés et de la comptabilisation des charges liées.

Dans certains pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public peuvent reposer sur une base commerciale ou bien sur une base non commerciale de recouvrement total ou partiel des coûts. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des produits et des coûts du contrat aux périodes de reporting au cours desquelles les travaux de construction sont exécutés.

Champ d'application

1. Un constructeur qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice applique la présente Norme pour la comptabilisation des contrats de construction.

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

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

   Un <u>contrat de construction</u> est un contrat, ou un 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.

Un constructeur est une entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.

Un contrat en régie ou un contrat à coût majoré est un 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.

Un contrat à forfait est un contrat de construction dans lequel le constructeur 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.

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

Contrats de construction

5. Un contrat de construction (les termes « contrat de construction » et « contrat » peuvent être utilisés indifféremment dans la suite de la présente Norme) peut être négocié pour la construction d'un actif unique, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel. Un contrat de construction peut également porter sur la construction 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 ; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de systèmes publics de distribution d'eau, de raffineries ou d'autres biens d'infrastructure complexes.

6. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent :

   (a) les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ; et

   (b) les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la démolition d'actifs.

7. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent également tous les accords contraignants qui lient les parties concernées, mais qui ne revêtent pas nécessairement la forme d'un contrat écrit. Par exemple, deux services gouvernementaux peuvent conclure un accord formel en vue de la construction d'un actif sans que l'accord constitue un contrat légal parce que, dans ce pays, ces services peuvent ne pas être des personnes morales distinctes habilitées à conclure des contrats. Cependant, pour autant que l'accord confère aux parties audit accord les mêmes droits et obligations que s'il revêtait la forme d'un contrat, il s'agit d'un contrat de construction aux fins de la présente Norme. De tels accords contraignants peuvent inclure (sans que cette liste soit limitative) une directive ministérielle, une décision prise en Conseil des ministres, un acte législatif (comme une loi) ou un protocole d'accord.

8. Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente Norme, sont classées en contrats à forfait et en contrats en régie ou contrats à coût majoré. Certains contrats commerciaux de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie ou un contrat à coût majoré avec un prix maximum convenu. Dans ce cas, le constructeur doit tenir compte de l'ensemble des conditions mentionnées aux paragraphes 31 et 32 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.

9. Les contrats en régie et les contrats à coût majoré englobent à la fois des contrats commerciaux et non commerciaux. Un contrat commercial prévoira que les produits destinés à couvrir les coûts de construction convenus engagés par le constructeur, et à générer une marge bénéficiaire, seront fournis par les autres parties au contrat. Cependant, une entité du secteur public peut également conclure un contrat non commercial pour la construction d'un actif destiné à une autre entité en échange du remboursement total ou partiel des coûts par cette entité ou par d'autres parties. Dans certains cas, le recouvrement du coût peut comprendre des paiements par l'entité destinataire et des subventions à la construction ou un financement accordés dans un but spécifique par des tiers.

10. Dans de nombreux pays, lorsqu'une entité du secteur public construit des actifs pour une autre entité du secteur public, le coût de l'activité de construction n'est pas recouvré directement auprès du destinataire. Au contraire, l'activité de construction est financée indirectement (a) par une autorisation budgétaire générale ou une autre allocation de fonds publics au constructeur ou (b) à partir de subventions provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Ces contrats entrent dans la catégorie des contrats à forfait pour les besoins de la présente Norme.

Le constructeur

11. Un constructeur est une entité qui conclut un contrat d'édification de structures, de construction d'installations, de production de marchandises ou de prestation de services conformes aux spécifications d'une autre entité. Le terme « constructeur » englobe les notions d'entrepreneur général ou principal, de sous-traitant d'un entrepreneur général ou de gérant de constructions.

Regroupement et division des contrats de construction

12. Les dispositions de la présente Norme sont généralement appliquées séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la Norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.

13. **Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif est traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**

    (a) des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;

    (b) chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat relative à chaque actif ; et

(c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.

14. **Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, est traité comme un contrat de construction unique lorsque :**

(a) cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;

(b) les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale éventuelle ; et

(c) les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

15. **Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la construction d'un actif supplémentaire. La construction d'un actif supplémentaire est traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**

(a) soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial ;

(b) soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

Produits du contrat

16. **Les produits du contrat comprennent :**

(a) le montant initial des produits convenu dans le contrat ; et

(b) les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance, dans la mesure où :

(i) **il est probable qu'elles donneront lieu à des produits ; et**

(ii) **où elles peuvent être évaluées de façon fiable.**

17. Les produits du contrat sont mesurés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Les évaluations des produits du contrat, qu'elles soient initiales ou en cours de contrat, sont sujettes à diverses incertitudes qui dépendent du résultat d'événements futurs. Les estimations nécessitent souvent d'être révisées à mesure que les événements se produisent et que les incertitudes sont résolues. Lorsqu'un contrat est un contrat en régie ou un contrat à coût majoré, le montant initial des produits peut ne pas figurer dans le contrat. En revanche, il sera peut-être nécessaire de l'estimer sur une base conforme aux modalités du contrat, par exemple par référence aux coûts prévus sur la durée du contrat.

18. En outre, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'une période à l'autre. Par exemple :

(a) un constructeur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'une période ultérieure à celle où le contrat a initialement été conclu ;

(b) le montant des produits fixé dans le cadre d'un contrat à forfait, d’un contrat en régie ou d’un contrat à coût majoré peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ou autres ;

(c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par le constructeur dans l’exécution du contrat ; ou

(d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent ou diminuent à mesure que le nombre d'unités s'accroît ou se réduit.

19. Une modification est une instruction donnée par le client en vue d’un changement dans l’étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l’actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque :

(a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification ; et

(b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

20. Une réclamation est un montant que le constructeur cherche à collecter auprès du client ou d’une autre partie à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter par exemple, de retards occasionnés par le client, d’erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L’évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d’incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque :

(a) l’état d’avancement des négociations est tel qu’il est probable que le client acceptera la réclamation ; et

(b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.

21. Des primes de performance sont des suppléments payés au constructeur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d’une prime de performance au constructeur en cas d’achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque :

(a) l’avancement du contrat est tel qu’il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés ; et

(b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

22. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement à des sous-traitants par des organismes de financement tiers afin de déterminer s’ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits du constructeur selon les termes du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat. Ces

montants doivent également être comptabilisés comme des coûts du contrat (voir paragraphe 25). Les organismes publics de financement peuvent comprendre des organismes nationaux et internationaux d'aide et des banques multilatérales et bilatérales de développement.

Coûts du contrat

23. **Les coûts du contrat comprennent :**

(a) les coûts directement liés au contrat concerné ;

(b) les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat d'une manière systématique et rationnelle ; et

(c) tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.

24. Les coûts directement rattachables à un contrat déterminé incluent :

(a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier ;

(b) le coût des matériaux utilisés dans la construction ;

(c) l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat ;

(d) les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier du contrat ;

(e) le coût de location des installations et des équipements ;

(f) les coûts de conception et d'assistance technique directement liés au contrat ;

(g) les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus ; et

(h) les réclamations provenant de tiers.

Ces coûts peuvent être diminués de tout produit incident qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple les produits tirés de la vente des surplus de matériaux à la fin du contrat.

25. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement par des sous-traitants et remboursés par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition des coûts du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des charges du contrat doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que toute autre charge afférente au contrat. Les montants remboursés par des organismes de financement tiers qui répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat (cf. paragraphe 22).

26. Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent :

(a) l'assurance ;

(b) les coûts de conception qui ne sont pas directement liés à un contrat spécifique ; et

(c) les frais généraux de construction.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes (a) systématiques et rationnelles et (b) appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité de construction. Les frais généraux de construction incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paye du personnel de construction. Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt lorsque le constructeur adopte l'autre traitement autorisé dans IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*.

27. Les coûts spécifiquement imputables au client selon les termes du contrat peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.

28. Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat de construction. De tels coûts incluent :

(a) les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ;

(b) les coûts de vente ;

(c) les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ; et

(d) l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.

29. Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont encourus pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.

Comptabilisation des produits et des charges du contrat

30. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat sont comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de reporting. Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.**

31. **Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :**

(a) le total des éventuels produits du contrat peut être évalué de façon fiable ;

(b) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis à l'entité ;

(c) tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de reporting peuvent être évalués de façon fiable ; et

(d) les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.

32. **Dans le cas d'un contrat en régie ou au coût majoré, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :**

(a) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis à l'entité ; et

(b) les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.

33. La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation des produits, des charges et d'un excédent ou d'un déficit qui peuvent être attribués proportionnellement aux travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant une période.

34. Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés en tant que produits dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Cependant, lorsqu'il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouvrés auprès des parties au contrat de construction, tout excédent prévu des coûts totaux du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges, conformément au paragraphe 44.

35. Un constructeur peut avoir encouru des coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat. De tels coûts sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouvrés. De tels coûts représentent un montant dû par le client et sont souvent classés en travaux en cours.

36. Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service attachés au contrat iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans l'état de la performance financière, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charge, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.

37. Une entité est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables après qu'elle a conclu un contrat qui établit :

(a) les droits exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire ;

(b) l'éventuelle contrepartie à échanger ; et

(c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité revoit, et le cas échéant, révise les estimations de produits et de coûts du contrat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. La nécessité de telles révisions n'indique pas nécessairement qu'il est impossible d'estimer le résultat du contrat de façon fiable.

38. Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entité utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat :

(a) le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat ;

(b) des examens des travaux exécutés ; ou

(c) l'achèvement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.

Souvent, l'avancement des paiements et les avances reçues des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

39. Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Des coûts du contrat qui sont exclus incluent, par exemple :

(a) des coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat ; et

(b) des versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.

40. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :**

(a) les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat encourus qui seront probablement recouvrables ; et

(b) les coûts du contrat sont comptabilisés en charges dans la période au cours duquel ils sont encourus.

Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.

41. Il arrive fréquemment que dans les premiers stades d'un contrat, le résultat de celui-ci ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entité

recouvrera les coûts encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Étant donné que le résultat du contrat ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent ni déficit n'est comptabilisé. Toutefois, même si le résultat du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il peut être probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat. Dans ce cas, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.

42. Lorsqu'il n'est pas probable que les coûts du contrat à rembourser par des parties au contrat soient recouvrés, ceux-ci sont immédiatement comptabilisés en charges. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts encourus au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charges sont par exemple les contrats :

(a) qui ne sont pas entièrement juridiquement exécutoires c'est-à-dire dont la validité est gravement mise en cause ;

(b) dont l'achèvement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens ;

(c) portant sur des biens immobiliers devant probablement être réformés ou faire l'objet d'une expropriation ;

(d) pour lesquels le client n'est pas en mesure de faire face à ses obligations ; ou

(e) pour lesquels le constructeur n'est pas en mesure d'achever le contrat ou de faire face d'une autre manière à ses obligations au titre du contrat.

43. **Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer le résultat du contrat de façon fiable n'existent plus, les produits et les charges liés au contrat de construction sont comptabilisés selon le paragraphe 30, plutôt que selon le paragraphe 40.**

Comptabilisation des déficits attendus

44. Dans le cas de contrats de construction prévoyant, dès le commencement du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouvrés auprès des parties au contrat, le déficit attendu doit être immédiatement comptabilisé en charges lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat dépassera le total des produits du contrat.

45. Des entités du secteur public peuvent conclure des contrats de construction prévoyant que les produits destinés à couvrir les coûts de construction seront fournis par les autres parties au contrat. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque :

(a) des services et organismes gouvernementaux dépendant dans une large mesure d'autorisations budgétaires ou d'attributions analogues des recettes du gouvernement pour financer leurs activités sont également habilités à conclure avec des entreprises publiques ou des entités du secteur privé des contrats pour la construction d'actifs sur une base commerciale ou sur la base du recouvrement intégral du coût ; ou

(b) des services et des organismes gouvernementaux concluent des transactions entre eux, dans des conditions normales de marché ou sur une base commerciale qui

pourra intervenir dans le cadre d'un modèle de gouvernement de type « acheteur-prestataire » ou d'un type analogue ;

(c) Dans ces cas, un déficit attendu sur un contrat de construction est immédiatement comptabilisé conformément au paragraphe 44.

46. Comme indiqué au paragraphe 9, dans certains cas, une entité du secteur public peut conclure un contrat de construction prévoyant le recouvrement auprès des autres parties au contrat d'un montant inférieur au coût intégral. Dans ces cas, un financement excédant celui qui est mentionné dans le contrat de construction sera prévu par une autorisation budgétaire générale ou une autre attribution de fonds publics généraux au constructeur, ou encore à partir de subventions générales provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Les dispositions du paragraphe 44 ne s'appliquent pas à ces contrats de construction.

47. Pour déterminer le montant d'un déficit conformément au paragraphe 44, le total des produits et le total des coûts du contrat peuvent inclure des paiements versés directement aux sous-traitants par des organismes de financement tiers conformément aux paragraphes 22 et 25.

48. Le montant d'un tel déficit est déterminé sans tenir compte :

(a) du démarrage ou non des travaux du contrat ;

(b) du degré d'avancement de l'activité du contrat ; ou

(c) du montant des excédents attendus sur d'autres contrats commerciaux de construction qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 14.

Changements d'estimations

49. La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque période de reporting en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement des estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement des estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements des estimations comptables et erreurs*). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

Informations à fournir

50. Une entité doit fournir les informations suivantes :

(a) le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de la période ;

(b) les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de la période ; et

(c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

51. Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de reporting :

(a) le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;

(b) le montant des avances reçues ; et

(c) le montant des retenues.

52. Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants de produits du contrat facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants des produits du contrat reçus par le constructeur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

53. L'entité doit présenter :

(a) le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ; et

(b) le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat, en tant que passif.

54. Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net :

(a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés ; moins

(b) la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) dépassent les facturations intermédiaires.

55. Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net :

(a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés ; moins

(b) la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires dépassent les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) .

56. La Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* fournit des informations sur la présentation des actifs et passifs éventuels. Les profits éventuels et les pertes éventuelles peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

Date d'entrée en vigueur

57. Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.

58. Lorsqu’une entité adopte la méthode de la comptabilité d’exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d’informations financières après cette date d’entrée en vigueur, la présente Norme s’applique aux états financiers annuels de l’entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d’adoption.

Exemples d’application

Ces exemples accompagnent la norme IPSAS 11, mais n’en font pas partie.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

IG1. Voici des exemples d’informations à fournir sur les méthodes comptables par un service qui conclut des contrats non commerciaux de construction avec d'autres organismes publics prévoyant un recouvrement intégral, partiel ou nul auprès des autres parties au contrat. Le service est également habilité à conclure des contrats de construction commerciaux avec des entités du secteur privé et des entreprises publiques, et à conclure des contrats de construction prévoyant le recouvrement intégral des coûts avec certains hôpitaux d’État et certaines universités d’État.

Contrats non commerciaux

IG2. Les coûts du contrat sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement, évalué en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat. Dans certains cas, certaines activités de construction et de supervision technique ont été sous-traitées à des constructeurs du secteur privé moyennant des honoraires fixes « à l’exécution du contrat ». Dans ce cas, les coûts sous-traités sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement des travaux pour chaque contrat de sous-traitance.

IG3. Les produits du contrat résultant de contrats prévoyant un recouvrement intégral ou partiel des coûts conclus par le service sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts recouvrables du contrat.

Contrats commerciaux

IG4. Les produits de contrats de construction à forfait sont comptabilisés suivant la méthode du pourcentage d'avancement, en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat.

IG5. Les produits de contrats en régie ou de contrats à coût majoré sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, majorés de la rémunération acquise, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts du contrat.

Détermination des produits et des charges du contrat

IG6. Les exemples suivants traitent d’un contrat de construction non commercial et d’un contrat de construction commercial. Les exemples illustrent une méthode pour déterminer le degré d'avancement d'un contrat ainsi que le calendrier de la comptabilisation des produits et des charges du contrat (voir paragraphes 30 à 43 de la Norme).

Contrats non commerciaux

IG7. Le Département des Travaux et Services (le constructeur) a obtenu un contrat de construction d’un pont pour le Service des Routes et Autoroutes. Le Département des

Travaux et Services est financé par voie d'autorisations budgétaires. Le contrat de construction identifie les besoins de construction et notamment les coûts, les spécifications techniques et le calendrier d'achèvement prévus, mais ne prévoit pas le recouvrement des coûts de construction directement auprès du Service des Routes et Autoroutes. Le contrat de construction est un document essentiel pour la gestion, la planification et la bonne exécution, qui décrit la conception et le cahier des charges pour la construction du pont. Il est utilisé pour évaluer la performance des parties contractantes en matière de prestation de services répondant à des spécifications techniques convenues dans la limite de projections de paramètres de coûts. Il est également utilisé pour les projections de coûts futurs.

IG8. L'estimation initiale des coûts du contrat est de 8 000. La construction du pont durera trois ans. Un organisme d'aide a accepté de fournir un financement de 4 000, soit la moitié des coûts de construction – ce fait est mentionné dans le contrat de construction.

IG9. A la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat est passée à 8 050. L'organisme d'aide accepte de financer la moitié de cette augmentation des coûts estimés.

IG10. Au cours de l'année 2, l'État, sur les conseils du Services des Routes et Autoroutes, approuve une modification qui entraîne un coût contractuel supplémentaire estimé de 150. L'organisme d'aide accepte de financer 50% de cette variation. A la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

IG11. Le Département des Travaux et Services détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée par rapport au dernier total estimé des coûts du contrat.

IG12. Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit :

	Année 1	**Année 2**	**Année 3**
Montant initial des produits convenus dans le contrat	4 000	4 000	4 000
Variations	–	100	100
Total des produits du contrat	4 000	4 100	4 100
Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	5 957	2 032	–
Total estimé des coûts du contrat	8 050	8 200	8 200
Degré d'avancement	26%	74%	100%

IG13. Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

IG14. Les montants des produits et, des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit :

	A la date considérée	**Comptabilisés au cours des périodes antérieures**	**Comptabilisés pendant la période en cours**
Année 1			
Produits (4 000 x 0,26)	1 040		1 040
Charges (8 050 x 0,26)	2 093		2 093
Année 2			
Produits (4 100 x 0,74)	3 034	1 040	1 994
Charges (8 200 x 0,74)	6 068	2 093	3 975
Année 3			
Produits (4 100 x 1,00)	4 100	3 034	1 066
Charges (8 200 x 1,00)	8 200	6 068	2 132

Contrats commerciaux

IG15. Le Département des Travaux et Services (le constructeur), bien qu'essentiellement financé par autorisations budgétaires, est habilité à entreprendre des travaux de construction limités sur une base commerciale pour le compte d'entités du secteur privé. Avec l'approbation du ministre, le Département a conclu un contrat à forfait d'un montant de 9 000 pour construire un pont.

IG16. Le montant initial des produits convenus dans le contrat est de 9 000. L'estimation initiale des coûts du contrat par le constructeur est de 8 000. La construction du pont durera trois ans.

IG17. À la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat par le Département est passée à 8 050.

IG18. Pendant l'année 2, le client approuve une modification conduisant à une augmentation de 200 des produits du contrat et à un supplément estimé de 150 des coûts du contrat. A la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

IG19. Le Département détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée sur le dernier total estimé des coûts du contrat. Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit :

	Année 1	Année 2	Année 3
Montant initial des produits convenus dans le contrat	9 000	9 000	9 000
Modification	–	200	200
Total des produits du contrat	9 000	9 200	9 200
Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	5 957	2 032	–
Total estimé des coûts du contrat	8 050	8 200	8 200
Excédent estimé	950	1 000	1 000
Degré d'avancement	26%	74%	100%

IG20. Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

IG21. Les montants des produits, des charges et de l'excédent comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit :

	À la date considérée	Comptabilisés au cours des périodes antérieures	Comptabilisés pendant la période en cours
Année 1			
Produits (9 000 x 0,26)	2 340		2 340
Charges (8 050 x 0,26)	2 093		2 093
Excédent	247		247
Année 2			
Produits (9 200 x 0,74)	6 808	2 340	4 468
Charges (8 200 x 0,74)	6 068	2 093	3 975
Excédent	740	247	493
Année 3			
Produits (9 200 x 1,00)	9 200	6 808	2 392
Charges (8 200 x 1,00)	8 200	6 068	2 132
Excédent	1 000	740	260

Informations à fournir pour un contrat

Contrats financés par un programme d'aide/par autorisations budgétaires et contrats prévoyant le recouvrement intégral des coûts

IG22. Le Département des Travaux et Services a été récemment créé pour gérer la construction d'importants immeubles et de travaux routiers pour le compte d'autres entités publiques. Il est essentiellement financé par autorisation budgétaire mais, avec l'approbation du ministre, il est habilité à entreprendre des projets de construction financés par des

organismes publics d’aide nationaux ou internationaux. Il a ses propres capacités de construction et peut également sous-traiter. Avec l’approbation du ministre, le Département est également habilité à entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour des entités du secteur privé et des entreprises publiques, et sur une base de recouvrement intégral des coûts pour des hôpitaux d’État et des universités d’État.

IG23. Le Département des Travaux et Services a atteint la fin de sa première année d’activité. Tous les coûts qu’il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires (aux agences d’aide qui avaient commandé les travaux) ont été perçues en trésorerie. Aucune avance n’a été faite au Département au cours de la période au titre de travaux de construction. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B et C comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Aucun contrat commercial n’a été entrepris cette année. (Voir ci-dessous des exemples de contrats commerciaux).

Le Contrat A est financé à partir d’autorisations budgétaires générales. (Le contrat ne comprend aucun « produit du contrat », tel que défini).

Le Contrat B est conclu avec le Ministère de l’Éducation et l’organisme d’aide XX, qui finance 50 % des coûts de construction. (50% du coût du contrat doivent être remboursés par des parties au contrat et par conséquent, constituent un « produit du contrat » tel que défini)

Le Contrat C est intégralement financé par l’Université Nationale. (les modalités de l’accord précisent que tous les coûts du contrat doivent être remboursés par l’Université Nationale par prélèvement sur le fonds des grands travaux de l’Université. Par conséquent, le « produit du contrat », tel que défini, est égal aux coûts du contrat).

IG24. La situation des trois contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente comme suit :

	Contrat			
	A	**B**	**C**	**Total**
Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30	–	225	350	575
Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30	110	450	350	910
Coûts du contrat financés par autorisations budgétaires	110	225	–	335
Coûts du contrat encourus au cours de la période	110	510	450	1 070
– comptabilisés en charges (para 30)	110	450	350	910
– comptabilisés en tant qu'actif (para 35)	–	60	100	160
Produits du contrat (voir ci-dessus)	–	225	350	575
Facturations intermédiaires (para 52)	–	225	330	555
Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire	–	–	20	20
Avances (para 52)	–	–	–	–

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants :

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	575
Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés)	1 070
Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels (déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a))	150

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants :

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	575
Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés)	1 070
Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels (déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a))	150

Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a) et 53(a) sont les suivants : (*Note : les produits du contrat pour B s'élèvent à 50 % des coûts du contrat*) :

	A	**B**	**C**	**Total**
Coûts du contrat encourus	110	510	450	1 070
Facturations intermédiaires	0	225	330	555
Créances sur les organismes d'aide et les clients	–	30	120	150

IG25. Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

IG26. La Division des Travaux de Construction Nationaux a été créée au sein du Département des Travaux et Services pour entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour le compte d'entreprises publiques et d'entités du secteur privé sur instruction et avec l'approbation du ministre. La Division a atteint la fin de sa première année d'activité. Tous les coûts qu'il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires et les avances ont été perçues en trésorerie. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B, C et E comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Pour les contrats B, C et E, les clients ont versé des avances au constructeur pour des travaux non encore réalisés.

IG27. La situation des cinq contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente de la manière suivante :

	Contrat					
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30	145	520	380	200	55	1 300
Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Déficits attendus comptabilisés conformément au paragraphe 44	–	–	–	40	30	70
Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés	35	70	30	(90)	(30)	15
Coûts du contrat encourus au cours de la période	110	510	450	250	100	1 420
Coûts du contrat encourus comptabilisés en charges du contrat au cours de la période conformément au paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Coûts du contrat relatifs à l'activité future comptabilisés en tant qu'actif conformément au paragraphe 35	–	60	100	–	45	205
Produits du contrat (voir ci-dessus)	145	520	380	200	55	1 300
Facturations intermédiaires (para 52)	100	520	380	180	55	1 235
Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire	45	–	–	20	–	65
Avances (para 52)	–	80	20	–	25	125

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants :	
Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))	1 300
Coûts du contrat encourus et excédents comptabilisés (moins déficits comptabilisés) à la date considérée (para 51(a))	1 435
Avances reçues (para 51(b))	125
Montant brut dû par des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)	220
Montant brut dû à des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)	(20)

Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a), 53(a) et 53(b) sont calculés comme suit :

	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Coûts du contrat encourus	110	510	450	250	100	1 420
Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Facturations intermédiaires	100	520	380	180	55	1 235
Dû par les clients	45	60	100	–	15	220
Dû aux clients	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

Comparaison avec IAS 11

IPSAS 11, *Contrats de construction* s'inspire essentiellement de la Norme comptable IAS 11, *Contrats de construction.* Les principales différences entre IPSAS 11 et IAS 11 sont les suivantes :

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 11 a été intégré à IPSAS 11 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 11 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 11. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produits » (revenue) et « état de la performance financière » dans IPSAS 11. Les termes équivalents dans IAS 11 sont « produit » (income) et « compte de résultat ».
- IPSAS 11 inclut des accords contraignants qui ne revêtent pas la forme d'un contrat légal entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 inclut des contrats en régie et des contrats non commerciaux entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 indique clairement que l'obligation de comptabilisation d'un déficit attendu sur un contrat, dès qu'il devient probable que les coûts du contrat dépasseront le total des produits du contrat, ne s'applique qu'aux contrats dans lesquels il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront intégralement recouvrés auprès des parties dudit contrat.
- IPSAS 11 inclut des exemples supplémentaires destinés à illustrer l'application de la Norme à des contrats de construction non commerciaux.

IPSAS 12 — STOCKS

Remerciements

IPSAS 12 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 2 (Révisée en 2003) *Stocks*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 2 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 12 — STOCKS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 12, *Stocks* a été publiée en juillet 2001.

Depuis cette date, IPSAS 12 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 12

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009 IPSAS 29 Janvier 2010
15	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
29	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009
33	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
51A	Nouveau	IPSAS 27 Décembre 2009

Décembre 2006

IPSAS 12 — STOCKS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d’application	2–8
Définitions	9–14
Valeur nette de réalisation	11–14
Évaluation des stocks	15–43
Coût des stocks	18–31
Coûts d'acquisition	19
Coûts de transformation	20–23
Autres coûts	24–27
Coût des stocks d'un prestataire de services	28
Coût de produits agricoles récoltés à partir d’actifs biologiques	29
Techniques d'évaluation du coût	30-31
Méthodes de détermination du coût	32–37
Valeur nette de réalisation	38–42
Distribution de biens à un coût nul ou symbolique	43
Comptabilisation en charges	44–46
Présentation	47–50
Date d’entrée en vigueur	51–52
Retrait de IPSAS 12 (publiée en 2001)	53
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 2	

La Norme comptable internationale du secteur public 12, *Stocks* (IPSAS 12) est formulée dans les paragraphes 1 à 53. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 12 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objective

1. L’objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des stocks. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La présente Norme donne des indications pratiques sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des indications sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

Champ d’application

2. Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les stocks, à l’exception :

   (a) des travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats de fourniture de services directement liés (voir la Norme IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;

   (b) des instruments financiers (voir la Norme IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* et IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*) ;

   (c) des actifs biologiques liés à l’activité agricole et au produit agricole au moment de la récolte (voir la Norme IPSAS 27, *Agriculture*) ; et

   (d) des travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versé par les destinataires.

3. La présente Norme ne s’applique pas à l’évaluation des stocks détenus par :

   (a) les producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après récolte et de minéraux et de produits d’origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d’activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation ; et

   (b) les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

4. La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.

5. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l’IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS

publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

6. Les stocks visés au paragraphe 2(d) ne sont pas inclus dans la Norme IAS 2 *Stocks* et sont exclus du champ d'application de la présente Norme parce qu'ils comportent des éléments spécifiquement liés au secteur public qui nécessitent de plus amples réflexions.

7. À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3(a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, (a) au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou (b) lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente Norme.

8. Les courtiers arbitragistes sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés au paragraphe 3(b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice qui provient des fluctuations de prix ou de la marge du courtier arbitragiste. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente Norme.

Définitions

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

Le coût de remplacement courant est le coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.

Les stocks sont des 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.

La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés d'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.

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

Valeur nette de réalisation

10. La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché. La première est une valeur spécifique à l'entité,

contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

Stocks

11. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par une entité et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la vente. Les stocks englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité. Les stocks comprennent également (a) les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production et (b) les biens acquis ou produits par une entité qui sont destinées à être distribués à d'autres parties à un coût nul ou symbolique ; par exemple, des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire en vue d'être donnés à des écoles. Dans de nombreuses entités du secteur public, les stocks sont liés à la prestation de services plutôt qu'à des biens achetés et détenus en vue de leur revente ou des biens fabriqués pour être vendus. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service, tel que décrit au paragraphe 27, pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant (voir IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*).

12. Dans le secteur public, les stocks peuvent comprendre :

    (a) des munitions ;

    (b) des magasins de consommables ;

    (c) des matières premières pour la maintenance ;

    (d) des pièces détachées pour des immobilisations corporelles autres que celles traitées dans les normes comptables relatives aux immobilisations corporelles ;

    (e) des réserves stratégiques (par exemple, des réserves énergétiques) ;

    (f) des stocks de monnaie non émise ;

    (g) des fournitures des services postaux détenues en vue de la vente (des timbres, par exemple) ;

    (h) des travaux en cours, et notamment :

        (i) des matériels éducatifs/de formation ; et

        (ii) des services rendus à des clients (par exemple, des services d'audit) lorsque ces services sont vendus dans des conditions normales du marché ; et

    (i) des terrains/biens immobiliers détenus en vue de leur vente.

13. Lorsque le gouvernement contrôle les droits de création et d'émission d'actifs divers, et notamment de timbres postaux et de monnaie, ces éléments de stocks sont comptabilisés comme des stocks aux fins de la présente Norme. Ils ne sont pas comptabilisés à leur valeur faciale mais évalués conformément au paragraphe 15, c'est-à-dire à leur coût d'impression ou de frappe.

14. Lorsqu'un gouvernement conserve des réserves stratégiques de produits divers, comme des réserves énergétiques (pétrole, par exemple) afin de les utiliser dans des situations

d’urgence ou autres (par exemple, catastrophes naturelles ou autres urgences de défense civile), ces réserves stratégiques sont comptabilisées dans les stocks aux fins de la présente Norme et traitées en conséquence.

Evaluations des stocks

15. Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf dans les cas où le paragraphe 16 ou le paragraphe 17 s’applique.

16. Lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition.

17. Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant s’ils sont détenus à des fins de :

    (a) distribution à un coût nul ou symbolique ;

    (b) consommation dans le processus de production de biens destinés à être distribués à un coût nul ou symbolique.

Coût des stocks

18. Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d’acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l’endroit et dans l’état où ils se trouvent.

Coûts d'acquisition

19. Les coûts d'acquisition des stocks comprennent (a) le prix d'achat, (b) les droits de douane et autres taxes (hormis les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que (c) les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d’acquisition.

Coûts de transformation

20. Les coûts de transformation de stocks de travaux en cours en stocks de produits finis sont essentiellement encourus dans un environnement de fabrication. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels ceux de la main-d’œuvre directe. Ils comprennent également l’affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment (a) du volume de production, tels que l’amortissement et l’entretien des bâtiments et (b) de l’équipement industriels, et les frais de gestion et d’administration de l’usine. Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d’œuvre indirecte.

21. L’affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l’on s’attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de

saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

22. Par exemple, l'affectation de coûts, fixes et variables, encourus dans le cadre de l'aménagement de terrains non bâtis détenus en vue de leur vente sous la forme de propriétés foncières résidentielles ou commerciales peut comprendre des coûts d'aménagement paysager, de drainage, de pose de canalisations pour les raccordements aux services d'intérêt général, etc.

23. Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. Tel est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont, par leur nature même, non significatifs. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation, et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts

24. Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou encore les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

25. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus :

    (a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;

    (b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;

    (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et

    (d) frais de commercialisation.

26. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

27. Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement.

Coût des stocks d'un prestataire de services

28. Dans la mesure où des prestataires de services disposent de stocks (à l'exception de ceux mentionnés au paragraphe 2(d)), ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. Les coûts de main-d'œuvre non engagée dans la prestation du service ne sont pas inclus. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

29. Selon IPSAS 27, les stocks comprenant la production agricole, récoltée par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts des ventes au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente Norme.

Techniques d'évaluation du coût

30. Les techniques d'évaluation du coût des stoks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standard retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

31. Les stocks peuvent être transférés à l'entité au moyen d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un organisme d'aide internationale peut faire don de fournitures médicales à un hôpital public à la suite d'une catastrophe naturelle. Dans ces cas, le coût du stock est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Méthodes de détermination du coût

32. Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

33. L'identification spécifique des coûts signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est un traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre

d'éléments des stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le solde net de la période.

34. Pour appliquer le paragraphe 33, une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks présentant une nature et un usage similaires dans l'entité. Des stocks présentant des natures ou des usages différents (par exemple, des marchandises utilisées dans un secteur d'activité et le même type de marchandises utilisées dans un autre secteur d'activité) peuvent justifier des méthodes de détermination du coût différentes. Une différence dans l'implantation géographique des stocks (et dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.

35. Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 30, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée.

36. Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de formules différentes de détermination du coût.

37. La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis les premiers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité.

Valeur nette de réalisation

38. Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant des avantages économiques futurs ou du potentiel de service que l'on s'attend à obtenir de leur vente, de leur échange, de leur distribution ou de leur utilisation.

39. La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks qui ont des finalités ou usages finaux similaires, et qui pratiquement ne peuvent

pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks pour une catégorie de ceux-ci, par exemple, les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct.

40. Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. La Norme comptable internationale IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* contient des indications relatives au traitement des provisions ou des passifs éventuels, tels que ceux qui résultent de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités détenues en stock et de contrats d'achat fermes.

41. Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus, échangés ou distribués au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

42. Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté.

Distribution de biens à coût nul ou symbolique

43. Une entité du secteur public peut détenir des stocks dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service ne sont pas directement liés à leur capacité à générer des flux de trésorerie nets entrants. Ces types de stocks peuvent exister lorsqu'un État a décidé de distribuer certains biens à un coût nul ou symbolique. Dans ces cas, les avantages économiques futurs ou le potentiel de service des stocks pour la communication d'informations sont reflétés par le montant que l'entité devrait payer pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service si cela s'avérait nécessaire pour réaliser les objectifs de l'entité. Si les avantages économiques ou le potentiel de service ne peuvent être acquis sur le marché, il conviendra d'effectuer une

estimation du coût de remplacement. Si l'objet pour lequel le stock est détenu change, le stock est alors évalué par application des dispositions du paragraphe 15.

Comptabilisation en charges

44. Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. S'il n'y a pas de produits correspondants, la charge est comptabilisée au moment de la distribution des biens ou de la fourniture du service correspondant. Le montant de toute dépréciation des stocks ainsi que toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

45. Pour un prestataire de services, le moment où les stocks sont comptabilisés en charges intervient normalement lorsque les services ont été fournis ou lors de la facturation de services imputables.

46. Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif selon cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

Présentation

47. Les états financiers doivent indiquer :

(a) les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;

(b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;

(c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente ;

(d) le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période ;

(e) le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 42 ;

(f) le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé dans l'état de la performance financière de la période selon le paragraphe 42 ;

(g) les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 42 ; et

(h) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

48. Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. Les stocks d'un prestataire de services peuvent être désignés comme travaux en cours.

49. Le coût des stocks comptabilisé en charges de la période se compose des coûts précédemment inclus dans l'évaluation des éléments de stocks vendus, échangés ou distribués, et des frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal. Les particularités de chaque entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les coûts de distribution.

50. Certaines entités adoptent pour le solde net un format qui conduit à présenter des montants autres que le coût des stocks, comptabilisés en charges au cours de la période. Selon ce format, une entité présente une analyse des charges utilisant une classification établie par nature des charges. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans la période.

Date d'entrée en vigueur

51. La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.

51A. **IPSAS 27 a amendé le paragraphe 29. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er avril 2011. Si une entité applique IPSAS 27 pour une période ouverte avant le 1er avril 2011, cet amendement s'applique également pour cette période antérieure.**

52. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 12 (2001)

53. La présente Norme annule et remplace IPSAS 12, *Stocks* publiée en 2001.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 12, mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

BC8. Le programme de convergence entre les normes IFRS et l'IPSASB est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC9. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à la Norme internationale d'information financière (IFRS) équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC10. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes IAS[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC11. IPSAS 12, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 2 (Révisée en 1993), *Stocks* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a mis en place un projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC12. L'IPSASB a revu IAS 2 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision de l'IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org). Dans les cas où la norme IPSAS s'écarte de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] The PSC became the IPSASB when the IFAC Board changed the PSC's mandate to become an independent standard-setting board in November 2004.

BC13. IAS 2 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n’inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication des Normes IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l’IPSASB n’a pas encore revu et formé une opinion sur l’applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Comparaison avec IAS 2

IPSAS 12, *Stocks* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 2 (révisée en 2003) *Stocks*. Les principales différences entre IPSAS 12 et IAS 2 sont les suivantes :

- IPSAS 12 utilise une définition différente de celle de IAS 2, la différence formulée étant que dans le secteur public, certains stocks sont distribués à un coût nul ou symbolique.
- IPSAS 12 clarifie le fait que les travaux en cours de services destinés à être distribués à un coût nul ou symbolique en contrepartie directe par les destinataires sont exclus du champ d'application de la Norme.
- Une définition du « coût de remplacement courant », qui s'ajoute aux définitions de IAS 2, a été intégrée à IPSAS 12.
- IPSAS 12 impose que lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût soit évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.
- IPSAS 12 impose, lorsque des stocks sont fournis à un coût nul ou symbolique, d'évaluer ceux-ci au plus faible du coût et du coût de remplacement courant.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 2 a été intégré à IPSAS 12 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 12 utilise une terminologie différente, dans certains cas, de celle de IAS 2. L'exemple le plus notable est le recours aux termes « état de la situation financière » dans IPSAS 12. Le terme équivalent dans IAS 2 est « compte de résultat ».
- IPSAS 12 n'utilise pas le terme « produit » (income), qui dans IAS 2 a un sens plus large que le terme « produits » (revenue).

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

Remerciements

IPSAS 13 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (révisée en 2003), *Contrats de location*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 17 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 13, *Contrats de location* a été publiée en Décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 13 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 13 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* (publiée en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Immobilisations Incorporelles* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 13

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
2	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009
19	Supprimé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20	Supprimé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
20A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
25	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
26	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
27	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
36	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
40	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
41	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
44	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
66	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
84A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
85A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
85B	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011

Décembre 2006

IPSAS 13 — CONTRATS DE LOCATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–7
Définitions	8–11
Variations des paiements au titre de la location entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location	9
Contrats de location avec option d'achat	10
Taux marginal d'endettement	11
Classification des contrats de location	12–24
Contrats de location et autres contrats	25–27
Contrats de location dans les états financiers du preneur	28–44
Contrats de location-financement	28–41
Contrats de location simple	42–44
Contrats de location dans les états financiers du bailleur	45–69
Contrats de location-financement	45–61
Comptabilisation initiale	50-61
Contrats de location simple	62–69
Opérations de cession-bail	70–78
Dispositions transitoires	79–84
Date d'entrée en vigueur	85–86
Retrait de IPSAS 13 (2001)	87
Base des conclusions	
Guide d'application	
Comparaison avec IAS 17	

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13, *Contrats de location* est énoncée dans les paragraphes 1 à 87. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 13 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les contrats de location, sauf :**

   (a) les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables, et

   (b) les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

   Toutefois, la présente Norme ne doit pas s'appliquer à l'évaluation :

   (a) d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (voir la Norme IPAS 16, *Immeubles de placement*) ;

   (b) d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (voir IPSAS 16) ;

   (c) d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (voir la Norme IPAS 27, *Agriculture*) ; ou

   (d) d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location-simple (voir IPSAS 27).

3. La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.

4. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

5. La présente Norme s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie. Des entités du secteur public peuvent conclure des accords complexes pour la fourniture de services, qui peuvent inclure ou non des contrats de location portant sur des actifs. Ces accords sont abordés dans les paragraphes 25 à 27.

6. La présente Norme ne s'applique pas (a) aux contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de ressources naturelles, comme le pétrole, le gaz, le bois, les métaux et autres droits miniers, (b) ni aux accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits,

des brevets et des droits d'auteur. En effet, ces types d'accords sont de nature à créer des problématiques comptables complexes, qui doivent être traitées distinctement.

7. La présente Norme ne s'applique pas aux immeubles de placement. Les immeubles de placement sont évalués par les bailleurs et les preneurs conformément aux dispositions de IPSAS 16.

Définitions

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

Le début de la période de location est la 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).

Le loyer conditionnel désigne la 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 critère qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires futur, le degré d'utilisation future, les indices des prix futurs et les taux d'intérêt du marché futurs).

La durée de vie économique désigne 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.

Un contrat de location-financement est un 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.

L'investissement brut dans le contrat de location est 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.

La valeur résiduelle garantie est :

(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.

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. À cette date :

(a) un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement ; et

(b) pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du contrat de location sont déterminés.

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.

Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le 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

devant être égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initaux du bailleur.

Un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période convenue, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La période de location désigne 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.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le 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.

Les paiements minimaux au titre de la location sont les 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 ou à rembourser au bailleur ainsi que :

(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 :

(i) le preneur ;

(ii) une personne liée au preneur ; ou

(iii) un tiers non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.

Toutefois, si le preneur a la possibilité d'acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée pour que l'on ait, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que l'option sera levée, les paiements minimaux au titre de la location englobent les montants minimaux à payer au titre de la location sur la durée du contrat de location jusqu'à la date prévue de la levée de l'option d'achat, et le paiement à effectuer pour lever ladite option d'achat.

L'investissement net dans le contrat de location est l'investissement brut dans ledit contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Un contrat de location non résiliable est un 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 de location, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Les produits financiers non acquis sont la différence entre :

(a) l'investissement brut dans le contrat de location, et

(b) l'investissement net dans le contrat de location.

La valeur résiduelle non garantie est la portion 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.

La durée d'utilité est la période estimée restant à courir depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques ou le potentiel de service liés à l'actif sans être limitée par la durée du contrat de location.

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

Variations des paiements au titre de la location entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location

9. Un contrat ou un engagement de location peut inclure une disposition visant à ajuster les paiements au titre du contrat de location (a) aux modifications du coût de la construction ou (b) de l'acquisition de la propriété louée ou aux modifications qui surviennent dans d'autres mesures de coût ou de valeur telles que le niveau général des prix ou dans les coûts de financement du contrat de location pour le bailleur, pendant la période qui

sépare le commencement du contrat de location et le début de la période de location. Dans ce cas, l'effet d'un tel changement sera présumé avoir eu lieu au commencement du contrat de location aux fins de la présente Norme.

Contrats de location avec option d'achat

10. La définition d'un contrat de location s'étend aux contrats de location d'un actif qui contiennent une disposition donnant au locataire la possibilité d'acquérir la propriété de l'actif sous réserve de remplir des conditions convenues. Ces contrats sont parfois appelés contrats de location avec option d'achat.

Taux marginal d'endettement

11. Lorsqu'une entité a des emprunts garantis par l'État, la détermination du taux marginal d'endettement du preneur doit traduire l'existence de la garantie de l'État et des commissions éventuelles y afférentes. Cela conduira normalement à l'utilisation d'un taux marginal d'endettement réduit.

Classification des contrats de location

12. La classification des contrats de location adoptée par la présente Norme se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Les risques incluent les pertes éventuelles résultant (a) de la sous-utilisation des capacités, de l'obsolescence technologique ou (b) des changements de valeur dus à l'évolution de la situation économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un profit résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

13. **Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété.**

14. Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location conclu entre eux, il convient d'utiliser des définitions cohérentes. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques du preneur et du bailleur peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment. Cela peut être le cas, par exemple, si le bailleur bénéficie d'une valeur résiduelle garantie par une partie non liée au preneur.

15. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Bien que les exemples suivants décrivent des situations dans lesquelles, indivuellement ou de manière combinée, un contrat de location serait normalement considéré comme un contrat de location-financement, un contrat de location ne doit pas nécessairement remplir tous ces critères pour être considéré comme un contrat de location-financement :

    (a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location ;

(b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée ;

(c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;

(d) au commencement du contrat de location, la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;

(e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ; et

(f) les actifs loués ne peuvent pas être remplacés facilement par un autre actif.

16. Les autres indicateurs qui, individuellement ou conjointement, pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement sont les suivants :

(a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;

(b) les profits ou pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location) ; et

(c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

17. Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 15 et 16 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, (a) si la propriété de l'actif est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment ou (b) s'il y a des loyers conditionnels en conséquence desquels le preneur n'encourt pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.

18. La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat de location. Si, à un moment donné, le preneur et le bailleur conviennent de modifier les dispositions du contrat de location, autrement que par un renouvellement du contrat de location, de telle sorte que le contrat de location aurait été classé différemment, selon les critères des paragraphes 12 à 17, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Toutefois, les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien loué) ou les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas une nouvelle classification du contrat de location à des fins comptables.

19. Supprimé

20. Supprimé

20A. Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois des éléments terrain et constructions, une entité considère séparément la classification de chaque élément en tant que contrat de location simple ou de location-financement conformément aux paragraphes 12 à 18. Afin de déterminer si un élément terrain est un contrat de location simple ou de location-financement, un facteur important à prendre en considération est qu'un terrain a, en principe, une durée de vie économique indéterminée.

21. Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrain et de constructions, les paiements minimaux (y compris d'éventuels montants forfaitaires payables d'avance) sont affectés entre les éléments terrain et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail de l'élément terrain et de l'élément constructions du contrat de location au commencement dudit contrat. Si les paiements au titre de location ne peuvent être affectés de manière fiable entre ces deux éléments, le contrat de location est classé dans sa totalité comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le contrat de location est classé dans sa totalité comme location simple.

22. Dans le cas de la location d'un terrain et de constructions pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain selon le paragraphe 28 est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et être classés comme contrat de location-financement ou de location simple selon les paragraphes 12 à 18. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.

23. Une évaluation séparée des éléments terrain et constructions n'est pas requise lorsque la participation du preneur dans le terrain et les constructions est classée en tant qu'immeuble de placement selon IPSAS 16 et que le modèle de la juste valeur est adopté. Des calculs détaillés ne sont nécessaires pour cette évaluation que si la classification de l'un ou des deux éléments est par ailleurs incertaine.

24. Selon IPSAS 16, il est possible pour un preneur de classer un placement immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple comme immeuble de placement. Si tel est le cas, ce placement immobilier est comptabilisé comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement ; de plus, le modèle de la juste valeur est utilisé pour l'actif comptabilisé. Le preneur doit continuer à comptabiliser le contrat de location comme un contrat de location-financement, même si un événement ultérieur modifie la nature du placement immobilier du preneur de sorte qu'il ne puisse plus être classé comme immeuble de placement. Cela sera le cas par, exemple, lorsque le preneur :

(a) occupe l'immeuble, qui devient alors un bien immobilier occupé par son propriétaire à un coût présumé égal à sa juste valeur à la date du changement d'utilisation ; ou

(b) octroie un droit de sous-location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la détention du placement à un tiers non lié. Une telle sous-location est comptabilisée par le preneur comme un contrat de location-

financement conclu avec ce tiers, même si celui-ci peut le comptabiliser comme un contrat de location simple.

Contrats de location et autres contrats

25. Un contrat peut consister exclusivement en un accord de location d'un actif. Toutefois, un contrat de location peut également être l'un des éléments d'un ensemble d'accords avec des entités privées visant à la construction, la propriété, l'exploitation et/ou le transfert d'actifs. Les entités du secteur public concluent souvent de tels accords, notamment en ce qui concerne les actifs physiques à longue durée de vie et des actifs d'infrastructures D'autres accords peuvent porter sur la location par une entité du secteur public d'infrastructures du secteur privé. L'entité détermine si l'accord est un accord de concession de services, tel que défini par IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique*.

26. Lorsqu'un accord ne remplit pas les conditions de comptabilisation d'un actif de concession de services conformément à IPSAS 32 et que l'accord contient un contrat de location simple ou un contrat de location-financement identifiables, tels que définis dans la présente Norme, les dispositions de celle-ci doivent s'appliquer à la composante contrat de location de l'accord.

27. Les entités du secteur public peuvent également conclure divers accords portant sur la livraison de biens et/ou services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés. Pour certains de ces accords, il peut s'avérer difficile de déterminer s'ils ont donné lieu à un contrat concourant à la réalisation d'un service public selon IPSAS 32 ou à un contrat de location, tel que défini par la présente Norme. En pareil cas, il convient d'exercer un jugement professionnel. Si l'accord a donné lieu à un contrat de location, la présente Norme s'applique ; si l'accord n'a donné lieu à aucun contrat de location, les entités le comptabilisent en appliquant les dispositions des autres normes IPSAS pertinentes ou, en leur absence, les autres normes comptables internationales et/ou nationales pertinentes.

Contrats de location dans les états financiers du preneur

Contrats de location-financement

28. **Au début de la durée du contrat de location, les preneurs doivent comptabiliser les actifs acquis selon des contrats de location-financement en tant qu'actifs et les obligations des contrats de location associées en tant que passifs dans leurs états de la situation financière. Les actifs et passifs doivent être comptabilisés pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, chacune étant déterminée au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé.**

29. Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique.

Même si la forme juridique d'un contrat de location fait que le preneur ne peut acquérir aucun titre légal sur l'actif loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière font que le preneur acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et qu'en échange il s'oblige à payer pour ce droit un montant approximativement égal, au commencement du contrat de location, à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

30. Si ces transactions de location ne se reflètent pas dans les états financiers du preneur, les actifs et les passifs d'une entité sont sous-évalués, ce qui produit un effet de distorsion des ratios financiers. Il convient donc que dans les états financiers du preneur un contrat de location-financement soit comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location. Au commencement du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements futurs au titre de la location sont portés au bilan pour les mêmes montants, sauf pour ce qui est des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé comme actif.

31. Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués.

32. Si, pour la présentation des passifs dans l'état de la situation financière, on distingue les passifs courants des passifs non courants, la même distinction est faite pour les passifs liés aux contrats de location.

33. Les coûts directs initiaux sont souvent encourus pour des activités de location spécifiques telles que la négociation et la finalisation des accords de location. Les coûts identifiés comme directement attribuables à des activités conduites par le preneur en vue d'un contrat de location-financement sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif.

34. **Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être affectée à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période. Les loyers conditionnels doivent être comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

35. Dans la pratique, lors de la ventilation de la charge financière entre les différentes périodes couvertes par le contrat de location, le preneur peut recourir à l'approximation pour simplifier les calculs.

36. **Pour chaque période comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle qui s'applique aux actifs amortissables détenus par l'entité et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la Norme IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* ou la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* selon le cas. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.**

37. Le montant amortissable d’un actif loué est réparti sur chaque période comptable de la période d’utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d’amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire. Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation escomptée est la durée d’utilité de l’actif, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d’utilité**.**

38. Le total de la charge d’amortissement de l’actif et de la charge financière de la période étant rarement identique aux paiements à effectuer au titre de la location pour la période, il est donc inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges les paiements à effectuer au titre de la location. En conséquence, les montants de l’actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le début de la période de location.

39. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents prescrits par les normes comptables internationales et/ou nationales.

40. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :**

(a) pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de reporting ;

(b) un rapprochement entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de reporting et leur valeur actuelle. ;

(c) en outre, l’entité doit indiquer, à la date de clôture, le total des paiements minimaux futurs au titre de la location et leur valeur actuelle, pour chacune des périodes suivantes :

(i) à moins d’un an ;

(ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et

(iii) à plus de cinq ans ;

(d) les loyers conditionnels comptabilisés en charges de la période ;

(e) le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l’on s’attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables ; et

(f) une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s’y limiter :

(i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;

(ii) l’existence et les conditions d’options de renouvellement ou d’achat et de clauses d’indexation, et leurs termes ; et

(iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l’excédent net, la restitution des apports en

capital, les dividendes ou distributions assimilées, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

41. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* et IPSAS 31 qui ont été adoptées par l'entité, s'appliquent aux montants des actifs loués en vertu de contrats de location-financement que le preneur comptabilise comme des achats d'actifs.

Contrats de location simple

42. **Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.**

43. Pour les contrats de location simple, les paiements au titre de la location (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en charges sur une base linéaire à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation ne soit représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.

44. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :**

(a) le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes :

(i) à moins d'un an ;

(ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et

(iii) à plus de cinq ans ;

(b) le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables ;

(c) le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés comme charges de la période en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations ;

(d) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter :

(i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;

(ii) l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes ; et

(iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l'excédent net, la restitution des apports en

capital, les dividendes ou distributions assimilées, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

Contrats de location dans les états financiers du bailleur

Contrats de location-financement

45. La présente Norme décrit le traitement des produits financiers obtenus en vertu des contrats de location-financement. Dans la présente Norme, l'expression « bailleur fabricant ou négociant » renvoie à toutes les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs et qui agissent également en qualité de bailleur de ces actifs, quelle que soit l'échelle de leurs activités de location, de négoce et de fabrication. Pour les entités qui sont des bailleurs fabricants ou négociants, la présente Norme décrit également le traitement des profits ou pertes résultant du transfert d'actifs.

46. Les entités du secteur public peuvent conclure des contrats de location-financement en qualité de bailleur dans diverses circonstances. Certaines entités du secteur public peuvent négocier des actifs régulièrement. Par exemple, des États peuvent créer des entités ad hoc responsables de l'approvisionnement centralisé en actifs et en fournitures pour toutes les autres entités. La centralisation de la fonction d'achat peut présenter une opportunité d'obtenir de meilleures remises commerciales ou autres conditions favorables. Dans certaines juridictions, une entité centrale d'achat peut acheter des articles pour le compte d'autres entités, toutes les transactions étant réalisées au nom de ces autres entités. Dans d'autres juridictions, l'entité centrale d'achat peut acheter des articles en son nom propre et peut assurer les fonctions suivantes :

(a) l'achat d'actifs et de fournitures ;

(b) le transfert d'actifs par voie de vente ou de location-financement ; et/ou

(c) la gestion d'un portefeuille d'actifs destinés à l'usage d'autres entités, comme par exemple un parc automobile, et la mise à disposition de ces actifs en vue de leur location à court ou à long terme, ou pour leur achat.

47. D'autres entités du secteur public peuvent conclure des transactions de location à plus petite échelle et à intervalles moins fréquents. En particulier, dans certaines juridictions, les entités du secteur public qui possédaient et exploitaient traditionnellement les infrastructures comme les routes, les barrages et les usines de traitement des eaux n'assument plus automatiquement la pleine propriété et la responsabilité de l'exploitation de ces actifs. Les entités du secteur public peuvent transférer des infrastructures existantes à des entités privées par voie de vente ou de location-financement. En outre, les entités du secteur public peuvent construire de nouveaux actifs physiques et infrastructures à longue durée de vie en partenariat avec des entités privées, avec pour but que l'entité privée assume la responsabilité des actifs par voie d'achat ferme ou de location-financement une fois qu'ils seront achevés. Dans certains cas, l'accord prévoit une période de contrôle du secteur privé avant restitution du titre de propriété et du contrôle de l'actif au secteur public – par exemple, une autorité locale peut construire un hôpital et le louer à une société privée pour une période de vingt ans, à l'expiration de laquelle l'installation repassera sous le contrôle de l'autorité publique.

48. **Les bailleurs doivent comptabiliser les paiements à recevoir au titre d'un contrat de location-financement à l'actif de leur état de la situation financière. Les bailleurs doivent présenter ces actifs en tant que créance pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.**

49. Dans un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété légale ; en conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers pour se rembourser et se rémunérer de son investissement et de ses services.

Comptabilisation initiale

50. Le preneur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que des commissions et honoraires juridiques et des coûts marginaux internes directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location. Ces coûts excluent les frais généraux tels que ceux qui sont encourus par une équipe de vente et de marketing. Pour les contrats de location-financement autres que ceux qui impliquent des bailleurs fabricants ou distributeurs, les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance liée à un contrat de location-financement et réduisent le montant des revenus comptabilisés au cours de la période de location. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de manière à ce que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans la créance au titre du contrat de location-financement ; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs pour la négociation et la rédaction d'un contrat de location sont exclus de la définition des coûts directs initiaux. Par conséquent, ils sont exclus de l'investissement net dans le contrat de location et comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit ou de la perte sur la vente, ce qui a en principe lieu, dans le cas d'un contrat de location-financement, au début de la période de location.

51. **La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.**

52. Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location selon une base systématique et rationnelle. Cette imputation se fait sur la base d'un schéma reflétant une rentabilité périodique constante sur l'encours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à la période sont imputés, à l'exclusion du coût des services, sur l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis.

53. Les valeurs résiduelles estimées et non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur dans un contrat de location sont révisées régulièrement. Si l'on constate une diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, l'imputation des produits sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants déjà constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée.

54. **Les bailleurs fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur les ventes de la période, selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.**

55. **Si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, les profits ou pertes sur ventes d'actifs doivent être limités à ce qu'ils auraient été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs dans le cadre de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location doivent être comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente.**

56. Les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs peuvent donner à leurs acheteurs potentiels le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou négociants, un contrat de location-financement génère deux types de produits :

(a) le profit ou la perte équivalent au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte d'éventuelles ristournes ou remises commerciales ; et

(b) le produit financier sur la durée du contrat de location.

57. Le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actuelle des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût de vente d'un actif comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, net de la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit ou la perte résultant de la vente, comptabilisé selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.

58. Les bailleurs fabricants ou négociants peuvent parfois offrir à leurs clients des taux d'intérêt inférieurs à leur taux de prêt normaux. L'utilisation d'un taux artificiellement bas aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du produit des activités ordinaires total résultant de la transaction. Si les taux d'intérêt donnés sont artificiellement bas, le produit comptabilisé en tant que profit ou perte résultant d'une vente sera limité au produit d'activités ordinaires que l'on obtiendrait si l'entité facturait son taux de prêt normal pour ce type de transaction.

59. Les coûts directs initiaux sont comptabilisés en charges au début de la période de location car ils sont essentiellement liés à la réalisation par le fabricant ou le négociant d'un profit ou d'une perte résultant d'une vente.

60. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :**

(a) un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de reporting et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de reporting. En outre, l'entité doit indiquer, à la date de reporting, l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, à chacune des périodes suivantes :

(i) à moins d'un an ;

(ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et

(iii) à plus de cinq ans ;

(b) les produits financiers non acquis ;

(c) les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur ;

(d) la correction de valeur cumulée au titre des paiements minimaux afférents à la location non recouvrables ;

(e) les loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière ; et

(f) une description générale des dispositions significatives des contrats de location du bailleur.

61. Comme indicateur de croissance des activités de location, il est souvent utile d'indiquer également l'investissement brut diminué des produits non acquis dans les affaires nouvelles de la période, après déduction des montants correspondant aux contrats de location résiliés.

Contrats de location simple

62. **Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon la nature de l'actif.**

63. **Les produits locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'actif loué.**

64. Les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour que les produits locatifs soient acquis, sont comptabilisés en charges. Les produits locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en produits sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne le sont pas sur cette base, à moins qu'une autre base systématique ne permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

65. **Les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et sont comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.**

66. **La méthode d'amortissement des actifs loués amortissables doit être cohérente avec celle qui s'applique à des actifs similaires détenus par le preneur et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IPSAS 17 ou IPSAS 31, selon le cas.**

67. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents prescrits par les normes comptables internationales et/ou nationales.

68. Un bailleur fabricant ou négociant ne doit pas comptabiliser de profit résultant d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple car l'opération n'équivaut pas à une vente.

69. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :**

(a) le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes :

(i) à moins d'un an ;

(ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans ; et

(iii) à plus de cinq ans ;

(b) le total des loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière au titre de la période ; et

(c) une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.

Opérations de cession-bail

70. Une transaction de cession-bail est une opération de cession d'un actif pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

71. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat par le vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.**

72. Si l'opération de cession-bail débouche sur une location-financement, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. C'est pourquoi il ne convient pas de considérer un excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable comme un produit des activités ordinaires. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.

73. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement ; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.**

74. Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location et le prix de vente sont établis à la juste valeur de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

75. **Pour les contrats de location simple, si la juste valeur lors de la transaction de cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au**

montant de la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée immédiatement.

76. Pour les contrats de location-financement, un tel ajustement n'est pas nécessaire sauf (a) s'il y a eu dépréciation et (b) que la dépréciation doit être comptabilisée conformément à une norme comptable internationale et/ou nationale relative à la dépréciation qui a été adoptée par l'entité.

77. Les informations à fournir par le preneur et le bailleur s’appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location d’un montant significatif conduit à indiquer les dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les termes de l'opération de cession-bail.

78. Les transactions de cession-bail peuvent rendre obligatoire la présentation séparée d’informations selon IPAS 1.

Dispositions transitoires

79. **Toutes les dispositions de la présente Norme doivent être appliquées dès la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d’exercice, selon les Normes IPSAS, sauf pour les actifs loués qui, en vertu des dispositions transitoires d’une autre Norme IPSAS, n’ont pas été comptabilisés. Les dispositions de la présente Norme ne s’appliquent pas à ces actifs avant l’expiration de la disposition transitoire de l’autre IPSAS. En aucun cas, l’existence de dispositions transitoires dans d’autres Normes n’interdit la pleine application de la méthode de la comptabilité d’exercice selon les Normes IPSAS.**

80. Nonobstant l’existence de dispositions transitoires selon une autre Norme IPSAS, les entités qui sont sur le point d’adopter la méthode de la comptabilité d’exercice sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de cette autre norme dès que possible.

81. **Sous réserve du paragraphe 83, l'application rétrospective de la présente Norme par des entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d’exercice et qui entendent se conformer aux Normes IPSAS au fur et à mesure de leur publication, est encouragée mais n’est pas imposée. Si la Norme n'est pas appliquée de manière rétrospective, le solde de tout contrat de location-financement préexistant est considéré avoir été correctement déterminé par le bailleur et doit être ultérieurement comptabilisé conformément aux dispositions de la présente Norme.**

82. Les entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d’exercice et qui entendent se conformer aux Normes IPSAS au fur et à mesure de leur publication peuvent avoir des contrats de location-financement préexistants qui ont été comptabilisés à l’actif et au passif dans l’état de la situation financière. L’application rétrospective de la présente Norme aux contrats de location-financement existants est encouragée. L’application rétrospective pourrait conduire au retraitement de ces actifs et de ces passifs. Ces actifs et passifs ne doivent être retraités que si la Norme est appliquée rétrospectivement.

83. **Une entité qui a précédemment appliqué IPSAS 13 (révisée en 2001) doit appliquer à titre rétrospectif les amendements apportés par la présente Norme à tous les contrats de location qui sont comptabilisés selon cette Norme ou si IPSAS 13**

(révisée en 2001) n'a pas été appliquée de façon rétrospective à tous les contrats de location conclus depuis la première application de cette Norme et comptabilisés selon elle.

84. Les dispositions transitoires de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 (2001) laissent aux entités une période allant jusqu'à cinq ans pour comptabiliser tous les contrats de location à compter de la date de sa première application. Les entités qui ont précédemment appliqué IPSAS 13 (2001) peuvent continuer à tirer parti de cette période transitoire de cinq ans à compter de la date de la première application de IPSAS 13 (2001).

84A. **Une entité qui a précédemment appliqué IPSAS 13 (2006) doit réévaluer la classification des éléments terrain des contrats de location non échus à la date où elle adopte les amendements visés au paragraphe 85A sur la base des informations existant au commencement de ces contrats de location. Elle doit comptabiliser les contrats de location nouvellement classés en tant que contrats de location-financement conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* de manière rétrospective. Si toutefois une entité ne dispose pas des informations nécessaires pour appliquer les amendements de manière rétrospective, elle doit :**

(a) appliquer les modifications à ces contrats de location sur la base des faits et des circonstances existant à la date où elle adopte les amendements ; et

(b) comptabiliser l'actif et le passif relatifs à un contrat de location terrain nouvellement classé en tant que contrat de location-financement à leurs justes valeurs respectives à cette date; toute différence entre ces justes valeurs est comptabilisée en tant que résultats cumulés.

Date d'entrée en vigueur

85. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

85A. Les paragraphes 19 et 20 ont été supprimés et les paragraphes 20A et 84A ajoutés par les *Améliorations des IPSAS* publiées en novembre 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2012. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2012, elle doit l'indiquer.

85B. Les paragraphes 25, 26 et 27 ont été amendés par IPSAS 32, *Accords de concession de services* : concédant publié en octobre 2011. Une entité devra appliquer ces amendements dans les états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier, 2014. Leur application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant 1er janvier 2014, elle doit l'indiquer et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 6 et 42A d'IPSAS 5, les amendements aux paragraphes 5, 7 and 107C d'IPSAS 17, les

amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.

86. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice, telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 13 (2001)

87. La présente Norme annule et remplace IPSAS 13, *Contrats de location* publiée en 2001.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 13, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 13 suite aux *Améliorations générales* publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 13, publiée en janvier 2001, était basée sur IAS 17 (révisée en 1997), *Contrats de location* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 17 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS s'écarte de la norme IAS

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public.

BC6. IAS 17 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 13 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2009

BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 17 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en avril 2009 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Guide d’application

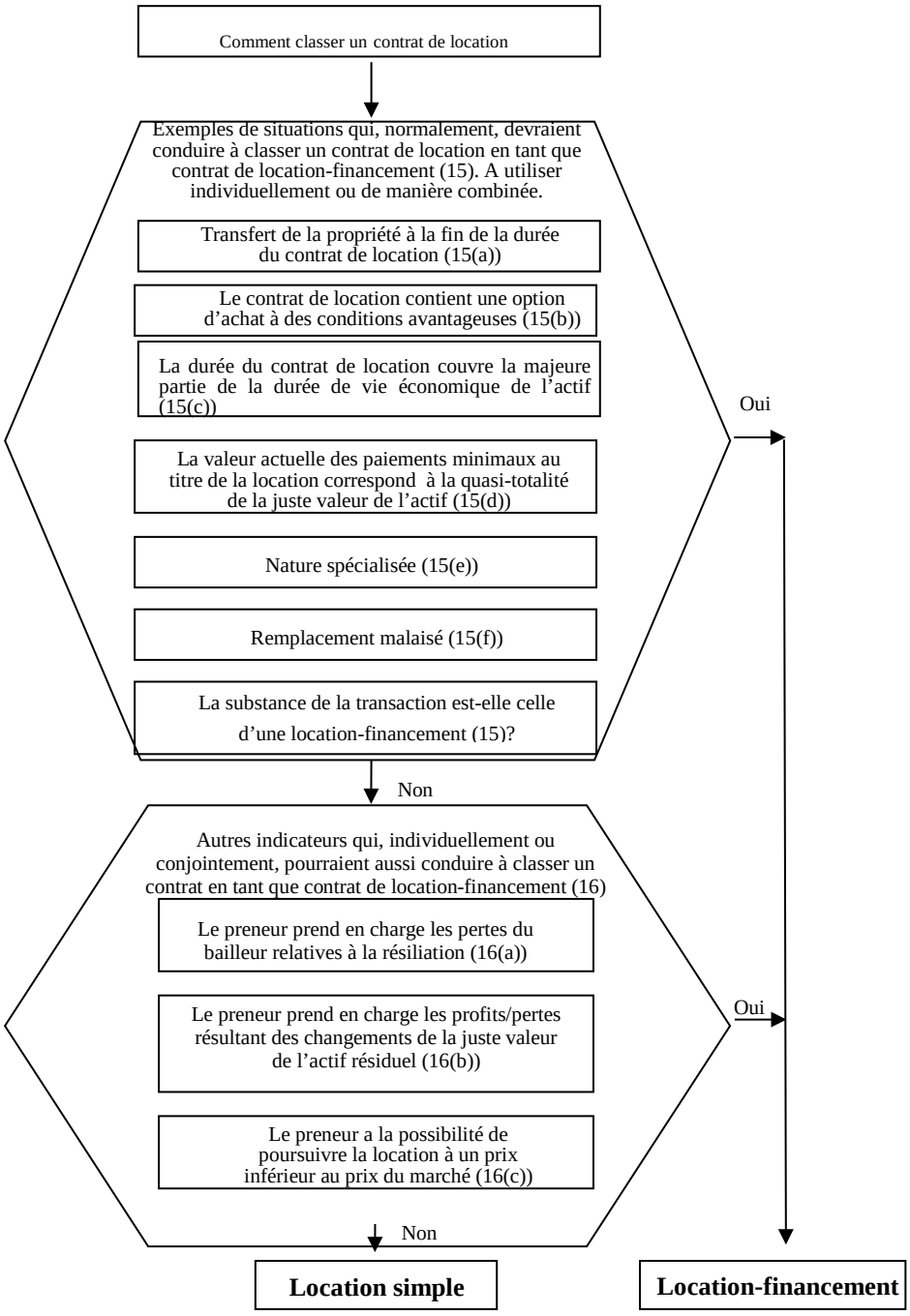
Le présent guide d’application accompagne IPSAS 13, mais n’en fait pas partie intégrante.

Classification d’un contrat

IG1. L’objectif du schéma ci-après est d’aider au classement des contrats de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple. Un contrat de location-financement est un 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. Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu’un contrat de location-financement.

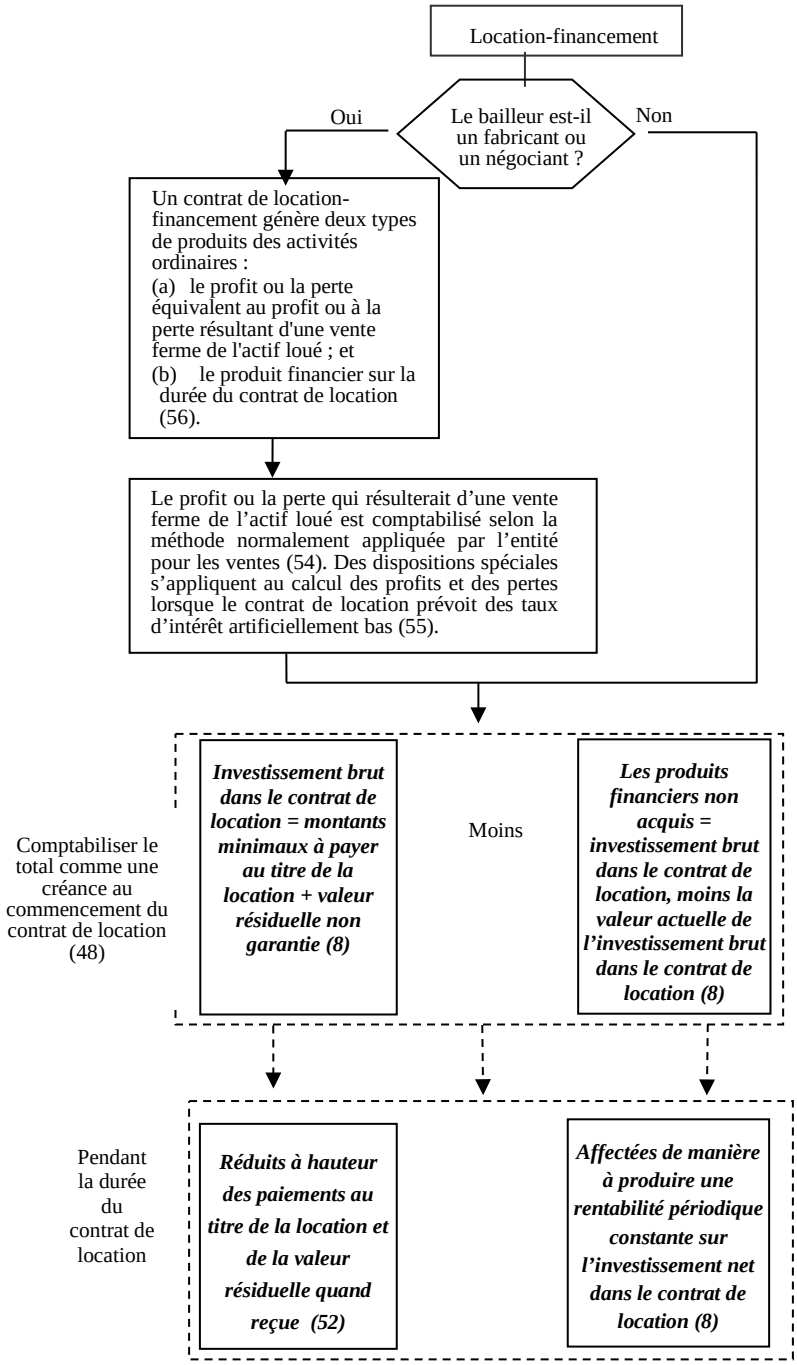
IG2. Les exemples contenus dans ce schéma ne représentent pas nécessairement toutes les situations possibles dans lesquelles un contrat de location peut être considéré comme un contrat de location-financement, et un contrat de location n’est pas nécessairement considéré comme un contrat de location-financement d’après le parcours suivi dans le schéma. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat (paragraphe 15).

IG3. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la présente Norme.


Comment classer un contrat de location
Exemples de situations qui, normalement, devraient conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement (15). A utiliser individuellement ou de manière combinée.
Transfert de la propriété à la fin de la durée du contrat de location (15(a))
Le contrat de location contient une option d'achat à des conditions avantageuses (15(b))
La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif (15(c))
La valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif (15(d))
Nature spécialisée (15(e))
Remplacement malaisé (15(f))
La substance de la transaction est-elle celle d'une location-financement (15)?
Oui
Non
Autres indicateurs qui, individuellement ou conjointement, pourraient aussi conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement (16)
Le preneur prend en charge les pertes du bailleur relatives à la résiliation (16(a))
Le preneur prend en charge les profits/pertes résultant des changements de la juste valeur de l'actif résiduel (16(b))
Le preneur a la possibilité de poursuivre la location à un prix inférieur au prix du marché (16(c))
Oui
Non
Location simple
Location-financement

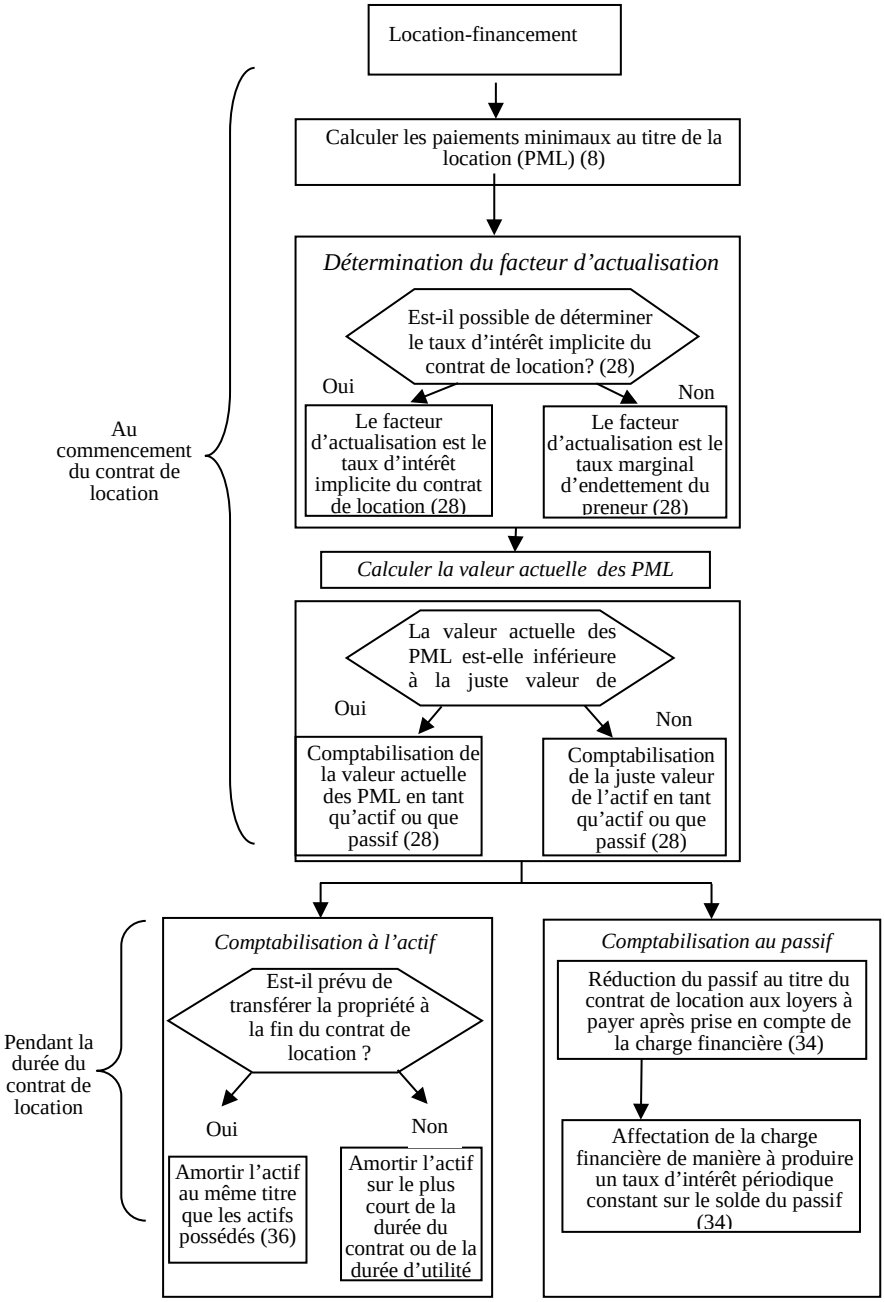
Comptabilisation des contrats de location-financement par le bailleur

IG4. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



Comptabilisation des contrats de location-financement par le preneur

IG5. Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



Opérations de cession-bail aboutissant à des contrats de location simple

IG6. Une opération de cession-bail aboutissant à un contrat de location simple peut générer un profit ou une perte dont la détermination et le traitement comptable dépendent de la valeur comptable, de la juste valeur et du prix de vente de l'actif loué. Le tableau ci-après indique les dispositions de la Norme dans les différentes circonstances.

Prix de vente établi à la juste valeur (paragraphe 65)	**Valeur comptable égale à la juste valeur**	**Valeur comptable inférieure à la juste valeur**	**Valeur comptable supérieure à la juste valeur**
Profit	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	constater la perte immédiatement

Prix de vente inférieur à la juste valeur (paragraphe 65)	**Valeur comptable égale à la juste valeur**	**Valeur comptable inférieure à la juste valeur**	**Valeur comptable supérieure à la juste valeur**
Profit	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit (note 1)
Perte non compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché	constater la perte immédiatement	constater la perte immédiatement	(note 1)
Perte compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché	différer et amortir la perte	différer et amortir la perte	(note 1)

Prix de vente supérieur à la juste valeur (paragraphe 65)	**Valeur comptable égale à la juste valeur**	**Valeur comptable inférieure à la juste valeur**	**Valeur comptable supérieure à la juste valeur**
Profit	différer et amortir le profit	différer et amortir le profit (note 2)	différer et amortir le profit (note 3)
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	(note 1)

Note 1 Ces parties du tableau représentent des situations qui relèveraient du paragraphe 75 de la Norme. Le paragraphe 75 impose de ramener la valeur comptable d'un actif à sa juste valeur lorsque ledit actif fait l'objet d'une cession-bail.

Note 2 Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif (paragraphe 73).

Note 3 Le profit serait égal à la différence entre la juste valeur et le prix de vente car la valeur comptable aurait été ramenée à la juste valeur conformément au paragraphe 75.

Calcul du taux d'intérêt implicite dans les contrats de location-financement

IG7. La présente Norme (paragraphe 28) impose au preneur d'actifs acquis en vertu d'un contrat de location-financement de calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location chaque fois que cela est possible. Le paragraphe 34 impose au preneur de ventiler les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location. De

nombreux contrats de location identifient expressément le taux d'intérêt implicite du contrat de location, mais ce n’est pas toujours le cas. Si un contrat de location n’identifie pas le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit déterminer ce taux à l’aide de la formule de calcul de la valeur actuelle. Les calculatrices financières et les tableurs calculeront automatiquement le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Lorsque ces outils ne sont pas disponibles, les entités peuvent utiliser la formule de calcul de la valeur actuelle pour déterminer manuellement le taux. La présente annexe illustre les deux méthodes courantes de calcul du taux d’intérêt : la méthode de l’essai et erreur et interpolation. Ces deux méthodes utilisent la formule de calcul de la valeur actuelle pour aboutir au taux d’intérêt.

IG8. Différentes formules de la valeur actuelle sont largement disponibles dans les manuels de comptabilité et de finance. La valeur actuelle (VA) des paiements minimaux au titre de la location (PML) est calculée au moyen de la formule suivante :

$$\mathrm{PV(MLP)} = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r}\left[1 - \frac{1}{(1+r)^n}\right]$$

Où :

« S » est la valeur résiduelle garantie

« A » est le paiement périodique régulier

« r » est le taux d'intérêt implicite périodique du contrat de location, exprimé sous forme décimale

« n » est le nombre de périodes de la durée du contrat de location

Exemple

IG8. Le ministère X conclut un contrat visant à l’acquisition d’un véhicule automobile par le biais d’un contrat de location-financement. La juste valeur du véhicule automobile au commencement du contrat de location est de 25 000 unités monétaires, les paiements annuels au titre de la location s’élèvent à 5 429 unités monétaires payables à terme échu, la durée du contrat de location est de quatre ans et la valeur résiduelle garantie est de 10 000 unités monétaires. Le contrat de location ne prévoit aucun autre service en dehors de la fourniture du véhicule automobile. Le ministère X est responsable de tous les coûts de fonctionnement du véhicule, y compris l’assurance, le carburant et l’entretien. Le contrat de location ne précise pas le taux d’intérêt implicite du contrat de location. Le taux marginal d'endettement du ministère est de 7 % par an. Plusieurs institutions financières proposent des prêts garantis par des véhicules automobiles à des taux compris entre 7,5 % et 10 %.

Méthode de l’essai et erreur

IG9. Le calcul est un processus itératif – en effet, le preneur doit « deviner » le taux d’intérêt et calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, et comparer le résultat à la juste valeur de l’actif loué au commencement du contrat de location. Si le résultat est inférieur à la juste valeur, le taux d’intérêt sélectionné était trop élevé ; si le résultat est supérieur à la juste valeur, le taux d’intérêt sélectionné était trop faible. Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux utilisé lorsque la valeur actuelle

des paiements minimaux au titre de la location est égale à la juste valeur de l'actif loué au commencement du contrat de location.

IG10. Dans notre exemple, le ministère X commencerait ses calculs en utilisant sa meilleure évaluation – par exemple, son taux marginal d'endettement de 7 % par an, qui est trop faible. Il utiliserait ensuite le taux maximal envisageable – par exemple le taux de 10 % par an offert pour les prêts garantis par un véhicule automobile, qui se révèlerait trop élevé. Après plusieurs calculs, le ministère parviendrait au taux correct de 8,5 % par an.

IG11. Pour calculer le taux d'intérêt, le ministère utilise la formule de calcul VA(PML) ci-dessus, dans laquelle :

S = 10 000 n = 4 r = Taux d'intérêt annuel exprimé sous forme décimale

A = 5 429 Objectif de VA(PML) = 25 000

IG12. Au taux marginal d'endettement du ministère de 7 % (0,07) par an (les chiffres sont arrondis) :

$$PV(MLP) = \frac{10\,000}{(1+0{,}07)^4} + \frac{5\,429}{0{,}07}\left[1 - \frac{1}{(1+0{,}07)^4}\right]$$

= 7 629 + 18 390

= 26 019

IG13. La VA(PML) obtenue avec le taux marginal d'endettement est supérieure à la juste valeur de l'actif loué, aussi le taux d'intérêt implicite du contrat de location est plus élevé. Le ministère doit faire les calculs en utilisant d'autres taux pour déterminer le taux réel (les chiffres sont arrondis) :

VA(PML) à 7,5%	= 25 673	Taux d'intérêt trop faible
VA(PML) à 10 %	= 24 040	Taux d'intérêt trop élevé
VA(PML) à 9 %	= 24 674	Taux d'intérêt trop élevé
VA(PML) à 8 %	= 25 333	Taux d'intérêt trop faible
VA(PML) à 8,5 %	= 25 000	Taux d'intérêt correct

IG14. Le ministère va maintenant utiliser le taux d'intérêt de 8,5 % pour ventiler les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement de la dette locative, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Méthode de l'interpolation

IG15. Pour calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit d'abord calculer la valeur actuelle pour un taux d'intérêt trop élevé et pour un taux trop faible. Les écarts (en termes absolus) entre les résultats obtenus et la valeur actuelle nette réelle sont utilisés pour interpoler le bon taux d'intérêt. À l'aide des données fournies ci-dessus et des résultats pour les taux de 7 % et 10 %, il est possible d'interpoler le taux réel de la manière suivante (les chiffres sont arrondis) :

VA à 7 % = 26 019, écart = 1 019 (c'est-à-dire 26 019 – 25 000)

VA à 10 % = 24 040, écart = 960 (c'est-à-dire 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%)\frac{1019}{(1019 + 960)}$$

= 7 % + (3 % × 0,5)

= 7 % + 1,5 %

= 8,5 %

IG16. Le ministère X va maintenant utiliser le taux d'intérêt de 8,5 % pour enregistrer le contrat de location dans ses comptes et pour répartir les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement de la dette locative, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Répartition des paiements au titre de la location (les chiffres sont arrondis)

	Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
VA de la dette locative à l'ouverture	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Charge d'intérêts	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Amortissement de la dette	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Dette locative à la clôture	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* Inclut le paiement de la valeur résiduelle garantie.

Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13, *Contrats de location* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (révisée en 2003), *Contrats de location*. Les principales différences entre IPSAS 13 et IAS 17 sont les suivantes :

- Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de la Norme comptable internationale (IAS) 41 « *Agriculture* » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 13 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 17 suite à la publication de IAS 41.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 17 a été intégré à IPSAS 13 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 13 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 17. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 13. Les termes équivalents dans IAS 17 sont « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 13 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 17 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IAS 17 contient une définition de la « juste valeur » dans la série des définitions des termes techniques ; IPSAS 13 n'inclut pas cette définition car elle figure dans le *Glossaire des termes définis* publié séparément (paragraphe 7).
- IPSAS 13 est assortie de guides d'application complémentaires qui illustrent la classification des contrats de location, le traitement des contrats de location-financement par le preneur, le traitement des contrats de location-financement par le bailleur et le calcul du taux d'intérêt implicite du contrat de location-financement.

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLOTURE

Remerciements

IPSAS 14 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 10 (révisée en 2003), *Événements postérieurs à la date de clôture*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 10 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLOTURE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 14, *Evénements postérieurs à la date de clôture* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 14 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 14 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 14

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
16	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
32A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

Décembre 2006

IPSAS 14 — ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLOTURE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–4
Définitions	5
Autorisation de publication des états financiers	6–8
Comptabilisation et évaluation	9–16
Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustement	10–11
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement	12–13
Dividendes ou distributions similaires	14–16
Continuité d'activité	17–25
Restructurations	25
Présentation	26–31
Communication de la date d'autorisation de publication	26–27
Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture	28–29
Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement	30–31
Date d'entrée en vigueur	32–33
Retrait de IPSAS 14 (2001)	34
Annexe : Amendements d'autres Normes IPSAS	
Base des conclusions	
Comparaison avec IAS 10	

La Norme comptable internationale du secteur public 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* (IPSAS 14) est formulée dans les paragraphes 1 à 34. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 14 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire :

   (a) dans quels cas une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture ; et

   (b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date d'approbation des états financiers et les événements postérieurs à la date de clôture.

   La Norme impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'activité si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'activité n'est pas appropriée.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation et à la présentation des événements postérieurs à la date de clôture.**

3. La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.

4. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

5. **Dans la présente Norme, le terme suivants a la signification indiquée ci-après :**

   Les <u>événements postérieurs à la date de clôture</u> sont les événements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture 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 clôture (<u>événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements</u>) ; et

   (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (<u>événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements</u>).

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

Autorisation de publication des états financiers

6. Afin de déterminer les événements qui satisfont à la définition des événements postérieurs à la date de clôture, il est nécessaire d'identifier la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La date de clôture est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers. La date

d’autorisation de la publication 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. Le rapport d’audit est fondé sur ces états financiers finalisés. Les événements postérieurs à la date de clôture sont tous les événements, favorables et défavorables, qui interviennent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée, même si ces événements interviennent après (a) la publication d’une annonce de l’excédent/du déficit net, (b) l’autorisation de publication des états financiers d’une entité contrôlée ou (c) la publication d’autres informations ciblées relatives aux états financiers.

7. Le processus de préparation et d’autorisation de publication des états financiers peut varier en fonction du type d'entité dans une même juridiction ou d'une juridiction à l'autre. Il peut dépendre de la nature de l’entité, de la structure de l’organe de direction, des obligations réglementaires relatives à cette entité et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers. La responsabilité de l’autorisation de publication des états financiers des différents ministères peut incomber au chef de l’administration centrale des finances (ou le haut responsable financier/comptable, comme le contrôleur ou le responsable comptable central). La responsabilité de l’autorisation de publication des états financiers consolidés de l’État dans son ensemble peut reposer conjointement entre les mains du responsable de l’administration financière centrale (ou le haut responsable financier, comme par exemple le responsable comptable central) et du ministre des Finances (ou équivalent).

8. Dans certains cas, la dernière étape du processus d’autorisation de publication impose à l’entité concernée de soumettre ses états financiers à un autre organe (législatif, par exemple, comme le Parlement ou un conseil local). Cet organe peut avoir le pouvoir de demander que des changements soient apportés aux états financiers audités. Dans d’autres cas, la présentation des états à l’autre organisme peut être purement protocolaire ou procédurale, et cet autre organisme peut ne pas détenir le pouvoir d’exiger des modifications des états financiers. La date d’autorisation de la publication des états financiers sera déterminée dans le contexte de la juridiction concernée.

Comptabilisation et évaluation

9. Au cours de la période comprise entre la date de clôture et la date d’autorisation de la publication, il se peut que des représentants élus d’une autorité annoncent les orientations de celle-ci dans certains domaines. La nécessité de comptabiliser ces orientations annoncées comme des événements donnant lieu à ajustement dépend du fait (a) qu'elles fournissent ou non des informations supplémentaires sur les conditions existant à la date de clôture, et (b) de l’existence ou non d'indications suffisantes qu’elles peuvent être réalisées. Dans la plupart des cas, l'annonce d'orientations n’entraînera pas la comptabilisation d'événements donnant lieu à ajustement. En revanche, elles devraient généralement répondre aux conditions les qualifiant d’informations à fournir concernant des événements ne donnant pas lieu à ajustement.

Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustement

10. **Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.**

11. Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas :

    (a) le règlement, après la date de clôture d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date de clôture. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou comptabilise une nouvelle provision. L'entité ne se contente pas d'indiquer un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon le paragraphe 24 de IPSAS 19.

    (b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. Par exemple :

        (i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement qu'une perte sur créance existait déjà à la date de clôture et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance ; et

        (ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture ;

    (c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs acquis ou du produit d'actifs cédés avant la date de clôture ;

    (d) la détermination, après la date de clôture, du montant des produits collectés au cours de la période qui doivent être partagés avec un autre gouvernement aux termes d'un accord de partage des produits existant au cours de la période désignée ;

    (e) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la date de clôture, l'entité avait une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date ; et

    (f) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers étaient incorrects.

Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

12. **Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.**

13. Voici des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement :

(a) lorsqu'une entité a adopté une méthode de réévaluation régulière de ses biens à leur juste valeur, une diminution de la juste valeur des biens entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La baisse de la juste valeur n'est normalement pas liée à la situation des immeubles à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits au cours de la période suivante. En conséquence, malgré sa méthode de réévaluation régulière, l'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des immeubles. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les immeubles à la date de clôture bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 29.

(b) lorsque l'entité chargée de l'exploitation de certains programmes de services publics décide, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de fournir/distribuer des prestations supplémentaires, directement ou indirectement, aux participants à ces programmes. L'entité n'ajustera pas les charges comptabilisées dans ses états financiers de la période en cours, même si les prestations supplémentaires peuvent répondre aux conditions de communication des événements ne donnant pas lieu à ajustement selon le paragraphe 29.

Dividendes ou distributions assimilées

14. **Si une entité déclare des dividendes ou des distributions assimilées postérieurement à la date de clôture, l'entité ne doit pas comptabiliser ces distributions en tant que passifs à la date de clôture.**

15. Des dividendes peuvent exister dans le secteur public lorsque, par exemple, une entité du secteur public contrôle et présente les états financiers consolidés d'une entreprise publique dans laquelle des entités extérieures détiennent des participations et auxquelles elle paie des dividendes. En outre, certaines entités du secteur public adoptent un cadre de gestion financière, par exemple des modèles « acheteur - fournisseur », qui leur imposent de distribuer une partie des résultats à leur entité contrôlante, par exemple e gouvernement central.

16. Si des dividendes ou des distributions assimilées versés aux contributeurs sont déclarés (c'est à dire que les dividendes ou distributions assimilées ont été valablement autorisés et ne sont plus à la discrétion de l'entité) postérieurement à la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, les dividendes ou distributions assimilées ne sont pas comptabilisés en tant que dette à la date de clôture parce qu'il n'existe pas d'obligation à cette date. Ces dividendes ou distributions assimilées sont présentés dans les notes selon IPSAS 1. Les dividendes et les distributions assimilées ne comprennent pas le remboursement du capital.

Continuité d'activité

17. La détermination de la pertinence de l'hypothèse de la continuité de l'activité doit être considérée par chaque entité. Cependant, l'évaluation de la continuité de l'activité sera probablement plus pertinente pour les entités prises individuellement que pour un État dans son ensemble. Par exemple, un organisme public individuel peut ne pas être en situation de continuité d'activité parce que l'autorité dont il dépend a décidé de transférer

toutes ses activités à un autre organisme public. Cette restructuration n'a pourtant aucun impact sur l'évaluation de la poursuite d'activité de l'autorité elle-même.

18. **Une entité ne doit pas préparer ses états financiers sur une base de continuité d'activité si les personnes responsables de la préparation des états financiers ou l'organe de direction déterminent, après la date de clôture, (a) soit qu'il existe une intention de liquider l'entité ou de cesser son activité, (b) soit qu'il n'existe aucune alternative réaliste à cette liquidation ou cette cessation.**

19. Pour évaluer la pertinence de l'hypothèse de continuité de l'activité pour une entité donnée, les personnes chargées de la préparation des états financiers et/ou l'organe de direction doivent prendre en considération toute une série de facteurs. Ces facteurs comprennent la performance actuelle et prévue de l'entité, toute restructuration annoncée et potentielle d'unités de l'organisation, la probabilité de la poursuite du financement public et, si nécessaire, les sources potentielles de financement de substitution.

20. Dans le cas d'entités dont les activités sont largement financées par voie budgétaire, les questions de continuité de l'activité ne se posent généralement que si le gouvernement annonce son intention de cesser de financer l'entité.

21. Certains organismes publics, sans être des entreprises publiques, peuvent être tenus de s'autofinancer entièrement ou dans une large mesure et de recouvrer le coût des biens et services auprès des utilisateurs. Pour de telles entités, une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la date de clôture peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'activité est toujours appropriée.

22. Si l'hypothèse de la continuité de l'activité n'est plus appropriée, la présente Norme impose à l'entité concernée d'en faire mention dans ses états financiers. L'impact d'un tel changement dépendra des circonstances spécifiques à l'entité, par exemple le fait que les activités soient appelées à être transférées à une autre entité du gouvernement, cédées ou liquidées. Il convient de faire preuve de jugement pour déterminer si un changement de la valeur comptable des actifs et passifs est nécessaire.

23. Lorsque l'hypothèse de la continuité de l'activité n'est plus appropriée, il est également nécessaire de déterminer si le changement de circonstances entraîne la création de passifs supplémentaires ou déclenche, dans des contrats de dettes, des clauses menant au reclassement de certaines dettes en passifs courants.

24. IPSAS 1 impose de fournir certaines informations si :

    (a) les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité. IPSAS 1 impose que, lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité, ce fait soit indiqué ainsi que la base sur laquelle les états financiers sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'activité.

    (b) les personnes chargées de la préparation des états financiers ont conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Les événements ou circonstances imposant la

fourniture d'informations peuvent se produire après la date de clôture. IPSAS 1 impose la communication de ces incertitudes.

Restructurations

25. Lorsqu'une restructuration annoncée après la date de clôture répond à la définition d'un événement ne donnant pas lieu à ajustement, les informations appropriées doivent être communiquées conformément à la présente Norme. On peut trouver les règles de comptabilisation des provisions associées à des restructurations dans IPSAS 19. Le simple fait qu'une restructuration implique l'abandon d'une composante d'une entité ne constitue pas en soi une remise en question de la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Cependant, lorsqu'une restructuration annoncée après la date de clôture a pour résultat qu'une entité n'est plus en situation de poursuite d'activité, la nature et le montant des actifs et passifs comptabilisés peuvent changer.

Présentation

Communication de la date d'autorisation de publication

26. **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.**

27. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de savoir à quelle date leur publication a été autorisée car 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.

Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture

28. **Si une entité reçoit, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu des informations nouvelles.**

29. Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants qu'elle comptabilise dans ses états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas d'indications devenues disponibles après la date de clôture mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit désormais comptabiliser une provision, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cette indication.

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

30. **Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l’entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie significative d’événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :**

(a) la nature de l’événement ; et

(b) une estimation de son effet financier, ou l’indication que cette estimation ne peut être faite.

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) l’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 ;

(d) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité ou d’un programme majeur, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou à un programme majeur, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs (des commentaires sur le traitement et la présentation d’abandons d’activités peuvent être trouvés dans la norme comptable nationale ou internationale traitant des abandons d’activités) ;

(e) des achats et sorties importantes d’actifs ;

(f) la destruction d’un immeuble important par un incendie après la date de clôture ;

(g) l’annonce ou le début d’exécution d’une restructuration majeure (voir IPSAS 19) ;

(h) l’adoption d’une réglementation visant la dispense de remboursement de prêts consentis à des entités ou à des personnes physiques dans le cadre d’un programme ;

(i) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurs à la date de clôture ;

(j) dans le cas d’entités qui doivent payer un impôt sur le résultat ou son équivalent, des modifications des taux d'imposition ou des lois fiscales votées ou annoncées

après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (des commentaires sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat peuvent être trouvés dans la norme nationale ou internationale traitant des impôts sur le résultat) ;

(k) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes après la date de clôture ; et

(l) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

Date d'entrée en vigueur

32. **Une entité doit appliquer cette Norme pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

32A. **Le paragraphe 16 a été amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée.**

33. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 14 (2001)

34. La présente Norme annule et remplace IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* émise en 2001.

Annexe

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public

Dans IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 87 est amendé comme suit :

A1. Une décision de restructurer prise par la direction ou par l'organe de direction avant la date de clôture ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture à moins que l'entité ait, antérieurement à cette date :

(a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ; ou

(b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la date de clôture, l'information à fournir est imposée selon IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers.

A2. Les renvois des normes IPSAS à la version courante d'IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* sont modifiés pour devenir IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 14, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 14 suite aux « *Améliorations générales* » publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes IAS[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 14, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 10 (révisée en 1999), *Événements postérieurs à la date de clôture* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence dans les cas appropriés des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 10 améliorée et accepte en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive BC6. Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS s'écarte de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons de cet éloignement spécifiques au secteur public.

BC7. IAS 10 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 14 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

BC8. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 10 figurant dans les *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter l'amendement.

Comparaison avec IAS 10

IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 10 (révisée en 2003), *Événements postérieurs à la date de clôture* et inclut l'amendement d'IAS 10 effectué dans le cadre des « *Améliorations des IFRS* » publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 14 et IAS 10 sont les suivantes :

- IPSAS 14 souligne que, lorsque l'hypothèse de continuité de l'activité n'est plus appropriée, il convient de faire preuve de jugement pour déterminer l'impact de ce changement sur la valeur comptable des actifs et passifs comptabilisés dans les états financiers (paragraphe 22).
- IPSAS 14 contient des commentaires supplémentaires sur la détermination de la date d'autorisation de publication (paragraphes 6, 7 et 8).
- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 10 a été intégré à IPSAS 14 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 14 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 10. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « actif net/situation nette » et « date de clôture » dans IPSAS 14. Les termes équivalents dans IAS 10 sont « capitaux propres » et « date de clôture ».
- IPSAS 14 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 10 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 14 contient une définition de la « date de clôture » alors que IAS 10 ne contient pas de définition de la « date de clôture ».

IPSAS 15 — INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION

Remerciements

IPSAS 15 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 32 (révisée en 1998), *Instruments financiers : informations à fournir et présentation*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 32 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

Décembre 2001

IPSAS 15 — INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–8
Définitions	9–21
Présentation	22–47
Passifs et actif net/situation nette	22–28
Classement des instruments composés par l'émetteur	29–35
Intérêts, dividendes, pertes et profits	36–38
Compensation d'un actif financier et d'un passif financier	39–47
Informations à fournir	48–101
Informations à fournir sur les méthodes de gestion des risques	50–53
Termes, conditions et méthodes comptables	54–62
Risque de taux d'intérêt	63–72
Risque de crédit	73–83
Juste valeur	84–94
Actifs financiers comptabilisés pour un montant supérieur à la juste valeur	95–97
Couvertures d'opérations futures attendues	98–100
Autres informations à fournir	101
Disposition transitoire	102
Date d'entrée en vigueur	103–104
Guide d'application	
Exemples d'application	
Comparaison avec IAS 32	

La Norme comptable internationale du secteur public 15, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* (IPSAS 15) est formulée dans les paragraphes 1 à 104. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 15 doit être lue dans le contexte de son objectif, et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

La norme internationale du secteur public IPSAS 15, *Instruments financiers : Informations à fournir et présentation a été remplacée par* IPSAS *28, Instruments financiers : présentation,* IPSAS 29*, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation,* IPSAS 30*, Instruments financiers : informations à fournir.* Ces normes sont applicables aux états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. IPSAS 15 reste en application jusqu'à la mise en œuvre des nouvelles norme, que cette mise en œuvre soit de droit ou anticipée.

Certaines entités du secteur public, comme les gouvernements nationaux et les institutions financières publiques, peuvent détenir un large éventail d'instruments financiers. Toutefois, certains organismes publics ne peuvent pas émettre ou détenir un large éventail d'instruments. Dans ce cas, l'application de la présente Norme sera limitée et les personnes qui préparent des états financiers devront identifier les aspects de la Norme qui s'appliquent à ceux-ci. L'objectif du guide d'application est d'aider les préparateurs dans cette tâche.

Objectif

La nature dynamique des marchés financiers internationaux est à l'origine de l'utilisation répandue d'une variété d'instruments financiers qui vont des instruments primaires, tels que les obligations, à des formes variées d'instruments dérivés, tels que les swaps de taux d'intérêt. Pour leurs activités, les entités du secteur public utilisent un large éventail d'instruments financiers, des plus simples comme les dettes et les créances aux plus complexes (comme les swaps de devises pour couvrir des engagements en monnaies étrangères). Dans une moindre mesure, les entités du secteur public peuvent émettre des instruments de capitaux propres ou des instruments composés d'éléments de passif et de capitaux propres. Ce cas peut se produire lorsqu'une entité économique inclut une entreprise publique partiellement privatisée, qui émet des instruments de capitaux propres sur les marchés financiers, ou lorsqu'une entité du secteur public émet des instruments d'emprunt qui se convertissent en part d'intérêt dans certaines conditions.

L'objectif de la présente Norme est d'aider les utilisateurs d'états financiers à mieux comprendre la signification des instruments financiers apparaissant au bilan et hors-bilan par rapport à la situation financière d'une entité, sa performance et ses flux de trésorerie. Dans la présente Norme, toute référence au mot « bilan », dans un contexte de « au bilan » et de « hors-bilan », aura le même sens que « état de la situation financière ».

La présente Norme prescrit certaines dispositions quant à la présentation des instruments financiers dans l'état de la situation financière et identifie l'information qui doit être fournie à la fois en ce qui concerne les instruments financiers inscrits au bilan (comptabilisés) et ceux figurant hors-bilan (non comptabilisés). Les dispositions normatives en matière de présentation traitent du classement des instruments financiers au passif et en actif net/situation nette, du classement des intérêts, dividendes, produits et charges qui leur sont liés, et des circonstances dans lesquelles les actifs et les passifs financiers doivent être compensés. Les dispositions normatives en matière d'informations à fournir concernent les facteurs qui influent sur le montant, l'échéance et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs d'une entité se rapportant aux instruments financiers et les principes comptables appliqués à ces instruments. De plus, la Norme encourage la présentation d'informations concernant la nature et l'ampleur de l'utilisation d'instruments financiers par une entité, les

buts financiers qu'ils servent, les risques qui leur sont associés et les méthodes de gestion mises en œuvre pour contrôler ces risques.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice applique la présente Norme pour les informations à fournir et la présentation des instruments financiers.**

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. **La présente Norme est appliquée à la présentation et à l'information à fournir pour tous les types d'instruments financiers comptabilisés ou non, excepté :**

   (a) les participations dans des entités contrôlées, telles que définies dans la Norme IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels ;*

   (b) les participations dans des entreprises associées, telles que définies dans IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées* ;

   (c) des participations dans des coentreprises, telles que définies dans IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* ;

   (d) les obligations nées des contrats d'assurance ;

   (e) les obligations des employeurs et des régimes concernant les avantages postérieurs à l'emploi de tous types, y compris les plans d'avantages du personnel ; et

   (f) les obligations de paiement au titre de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, aucune contrepartie ou une contrepartie dont la valeur ne correspond pas approximativement à la juste valeur des prestations. Toutefois, les entités doivent appliquer la présente Norme aux participations dans des sociétés contrôlées, des entreprises associées ou des coentreprises qui, selon IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8, sont comptabilisées comme un instrument financier. Dans ces cas, les entités devront appliquer les dispositions en matière d'informations à fournir contenues dans IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8, en plus de celles contenues dans la présente Norme.

5. La présente Norme ne s'applique pas aux parts d'actif net/situation nette d'une entité dans des entités contrôlées. Toutefois, elle s'applique à tous les instruments financiers inclus dans les états financiers consolidés d'une entité contrôlante, sans se préoccuper de savoir si ces instruments sont détenus ou ont été émis par l'entité contrôlante ou par une entité contrôlée. De la même façon, la présente Norme s'applique aux instruments financiers détenus ou émis par une coentité et inclus dans

les états financiers d'un coparticipant soit directement soit via une consolidation par intégration proportionnelle.

6. Certaines entités économiques du secteur public peuvent inclure des entités qui émettent des contrats d'assurance. Ces entités entrent dans le champ d'application de la présente Norme. Toutefois, la présente Norme exclut les contrats d'assurance en eux-mêmes de son champ d'application. Pour les besoins de la présente Norme, un contrat d'assurance est un contrat qui expose l'assureur à des risques de pertes identifiés résultant d'événements ou de circonstances survenant ou découverts durant une période déterminée, et qui comprennent le décès (dans le cas d'une rente, la survie du bénéficiaire de la rente), la maladie, l'incapacité, les dégâts matériels, les dommages corporels aux tiers et l'interruption d'activité. Toutefois, les dispositions de la présente Norme s'appliquent lorsqu'un instrument financier prend la forme d'un contrat d'assurance mais implique principalement le transfert de risques financiers (voir paragraphe 49) comme par exemple certains types de contrats de réassurance financière et d'investissement garanti émis par des entités d'assurance et d'autres entités du secteur public. Les entités qui ont des obligations provenant de contrats d'assurance sont encouragées à examiner l'opportunité d'appliquer les dispositions de la présente Norme en ce qui concerne la présentation et la fourniture d'informations relatives à ces obligations.

7. La présente Norme ne s'applique pas aux instruments financiers qui résultent d'obligations issues de régimes d'avantages du personnel ou d'obligations d'un État de fournir des prestations sociales à ses citoyens, pour lesquelles celui-ci ne reçoit en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, aucune contrepartie ou une contrepartie dont la valeur n'est pas approximativement égale à la juste valeur des prestations (comme les pensions de vieillesse, les prestations d'assurance-chômage, les rentes d'invalidité et les autres formes d'aide financière fournies par les États).

8. Les normes comptables internationales et/ou nationales fournissent des indications supplémentaires sur la présentation et les informations à fournir pour des types spécifiques d'instruments financiers. Par exemple, IPSAS 13, *Contrats de location* contient des dispositions spécifiques relatives aux informations à fournir pour les contrats de location-financement.

Définitions

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

   Un <u>instrument de capitaux propres</u> est tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.

   Un <u>actif financier</u> désigne 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 instrument financier est 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.

Les contrats reposant sur des marchandises qui donnent le droit à l'une ou l'autre des parties de régler en trésorerie ou à l'aide d'un autre instrument financier sont comptabilisés comme s'ils étaient des instruments financiers, à l'exception des contrats sur marchandises (a) qui ont été conclus pour satisfaire, et satisfont toujours, aux exigences attendues de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation, (b) qui ont été désignés à cet effet dès le départ et (c) pour lesquels on s'attend à ce qu'ils soient réglés par livraison.

Un passif financier est tout passif qui est une obligation contractuelle :

(a) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou

(b) d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables.

Une entité peut avoir une obligation contractuelle qu'elle peut régler soit par un paiement en actifs financiers, soit par un paiement sous forme de ses propres titres de capitaux propres. Dans ce dernier cas, si le nombre des titres de capitaux propres requis pour acquitter l'obligation varie en fonction de l'évolution de leur juste valeur de sorte que la juste valeur totale des titres de capitaux propres payés est toujours égale au montant de l'obligation contractuelle, le porteur de l'obligation n'est pas exposé à un profit ou à une perte résultant de fluctuations du prix des titres de capitaux propres. Une telle obligation est comptabilisée en tant que passif financier de l'entité.

Pour les besoins de la présente Norme, un contrat d'assurance est un contrat qui expose l'assureur à des risques de pertes identifiés résultant d'événements ou de circonstances survenant ou découverts durant une période déterminée, et qui comprennent le décès (dans le cas d'une rente, la survie du bénéficiaire de la rente), la maladie, l'incapacité, les dégâts matériels, les dommages corporels aux tiers et l'interruption d'activité.

La valeur de marché est le montant qui pourrait être obtenu de la vente (ou qui serait dû pour l'acquisition) d'un instrument financier sur un marché actif.

Les actifs et passifs financiers monétaires (également désignés comme des instruments financiers monétaires) sont des actifs financiers et des passifs financiers devant être reçus ou payés en argent, pour un montant fixe ou déterminable.

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

10. Dans la présente Norme, les termes « contrat » et « contractuel » font référence à un accord entre deux parties ou plus ayant des conséquences économiques évidentes, auxquelles les parties ne peuvent que difficilement se soustraire, si elles en ont la possibilité, du fait qu'en général l'accord est juridiquement exécutoire. Les contrats et donc les instruments financiers peuvent se présenter sous des formes diverses et ne sont pas nécessairement écrits.

11. Dans le cadre des définitions du paragraphe 9, le terme « entité » englobe les particuliers, les sociétés de personnes et les personnes morales.

12. Des parties des définitions d'un actif financier et d'un passif financier incluent les termes actif financier et instrument financier, mais les définitions ne sont pas circulaires. Lorsqu'il existe un droit ou une obligation contractuels d'échanger des instruments financiers, les instruments à échanger donnent naissance à des actifs financiers, des passifs financiers ou des instruments de capitaux propres. Une chaîne de droits ou d'obligations de nature contractuelle peut s'établir, mais elle conduit au bout du compte à recevoir ou à verser un montant en trésorerie ou à acquérir ou à émettre un instrument de capitaux propres.

13. Les instruments financiers comprennent des instruments primaires, tels que les créances, les dettes et les titres de capitaux propres, ainsi que des instruments dérivés, tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisés), et les swaps de taux d'intérêt et de devises. Les instruments financiers dérivés, qu'ils soient comptabilisés ou non, satisfont à la définition d'un instrument financier ; ils entrent donc dans le champ de la présente Norme.

14. Les instruments financiers dérivés engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent. Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.

15. Les actifs physiques, tels que les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs loués, et les actifs incorporels tels que le spectre des radiofréquences, les brevets et les marques ne sont pas des actifs financiers. Le contrôle de tels actifs physiques et incorporels fournit une opportunité de générer une entrée de trésorerie ou d'autres actifs, mais il ne donne pas naissance à un droit actuel de recevoir de la trésorerie ou d'autres actifs financiers.

16. Des actifs comme les charges payées d'avance, pour lesquelles l'avantage économique futur est la réception de biens ou de services plutôt que le droit de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier, ne sont pas des actifs financiers. De même des éléments tels que des produits différés et la plupart des obligations découlant de garanties ne sont pas des passifs financiers parce que la sortie probable

d’avantages économiques qui leur est associée est la fourniture de biens et de services, plutôt que la remise de trésorerie ou d’un autre actif financier.

17. Les passifs ou les actifs qui ne sont pas de nature contractuelle, comme les impôts sur le résultat ou équivalents fiscaux qui résultent d’obligations légales imposées aux entités du secteur public par les pouvoirs publics ne sont pas des passifs financiers ou des actifs financiers. La Norme comptable internationale IAS 12, *Impôts sur le résultat* fournit des indications sur la comptabilisation des impôts sur le résultat.

18. Les droits et obligations contractuels qui n’impliquent pas le transfert d’un actif financier n’entrent pas dans le champ d’application de la définition d’un instrument financier. Par exemple certains droits (obligations) contractuel(le)s, tel(le)s que ceux (celles) découlant de contrats à terme normalisés sur marchandises ne peuvent être éteints que par la réception (ou la remise) d’actifs non financiers. De même, des droits (obligations) contractuel(le)s tel(le)s que ceux (celles) provenant d’un accord de construction-propriété sous forme d’une location simple pour l’utilisation d’un actif physique, comme un hôpital, ne peuvent être soldés que par la réception (ou la livraison) de services. Dans les deux cas, le droit contractuel qu’a une partie de recevoir un actif non financier ou un service et l’obligation correspondante pour l’autre partie ne créent ni pour l’une ni pour l’autre des parties un droit ou une obligation actuels de recevoir, de livrer ou d’échanger un actif financier. (Voir Exemples d’application, paragraphes IE13 à IE17).

19. La faculté d’exercer un droit contractuel ou l’exigence d’honorer une obligation contractuelle peut être absolue ou dépendre de la survenance d’un événement futur. Par exemple, une garantie financière est un droit contractuel pour le prêteur de recevoir de la trésorerie du garant, et une obligation contractuelle correspondante pour le garant de payer le prêteur en cas de défaillance de l’emprunteur. Le droit et l’obligation contractuels existent en raison d’une transaction ou d’un fait passés (acceptation de la garantie), même si le prêteur ne peut exercer son droit et le garant ne doit s’exécuter que dans l’éventualité d’un futur défaut de paiement de l’emprunteur. Un droit et une obligation éventuels répondent aux définitions d’un actif et d’un passif financier, même si de nombreux actifs et passifs de cette sorte ne répondent pas aux conditions de comptabilisation dans les états financiers. Par exemple, un État peut accorder à l’exploitant privé d’une infrastructure une protection contre le risque de demande en lui garantissant un niveau de produits minimal. La garantie est une obligation éventuelle de l’État jusqu’à ce qu’il devienne probable que les produits de l’exploitant tomberont au-dessous du minimum garanti.

20. L’obligation pour une entité d’émettre ou de livrer ses propres instruments de capitaux propres tels que des options ou des bons de souscription d’actions constitue en soi un instrument de capitaux propres mais non un passif financier, car l’entité n’est pas tenue de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier. De même, le coût supporté par une entité pour acheter le droit d’acquérir à nouveau auprès d’un tiers ses propres instruments de capitaux propres vient en déduction de son actif net/situation nette et n’est pas un actif financier.

21. Les intérêts minoritaires qui peuvent apparaître dans l’état de la situation financière d’une entité lorsqu’elle consolide une entité contrôlée ne sont ni un passif financier

ni un instrument de capitaux propres de l'entité. Dans les états financiers consolidés, une entité présente les intérêts des tierces parties dans l'actif net ou la situation nette et l'excédent ou le déficit (le solde) de ses entités contrôlées conformément à IPSAS 6. Ainsi un instrument financier classé comme instrument de capitaux propres par une entité contrôlée est éliminé en consolidation lorsqu'il est détenu par l'entité contrôlante, ou présenté par l'entité contrôlante dans son état consolidé de la situation financière comme intérêt minoritaire, distinct de l'actif net/situation nette revenant à ses propres contributeurs. Un instrument financier classé comme passif financier par une entité contrôlée reste un passif dans l'état de la situation financière consolidé de l'entité contrôlante, à moins qu'il ne soit éliminé en consolidation en tant que solde interne à l'entité économique. Le traitement comptable effectué lors de la consolidation par l'entité contrôlante n'a pas d'incidence sur la base de présentation par l'entité contrôlée dans ses états financiers.

Présentation

Passifs et actif net/situation nette

22. **L'émetteur d'un instrument financier classe l'instrument ou ses différentes composantes en tant que passif ou actif net/situation nette conformément à la réalité économique de l'accord contractuel lors de la comptabilisation initiale et conformément aux définitions d'un passif financier et d'un instrument de capitaux propres.**

23. La réalité économique d'un instrument financier, plutôt que sa forme juridique, détermine son classement dans l'état de la situation financière de l'émetteur. La réalité économique et la forme juridique sont généralement cohérentes, mais ce n'est pas toujours le cas. Par exemple certains instruments financiers ont la forme juridique de capitaux propres, mais sont en substance des passifs et d'autres peuvent combiner des caractéristiques propres aux instruments de capitaux propres et des caractéristiques propres aux passifs financiers. Le classement d'un instrument se fait sur la base de l'appréciation de sa réalité économique lors de sa comptabilisation initiale. Ce classement est maintenu à chaque date de reporting ultérieure tant que l'instrument financier n'est pas sorti de l'état de la situation financière de l'entité. Le classement des instruments financiers en tant que passifs ou en tant qu'éléments d'actif net/situation nette ne devrait pas constituer une question majeure pour de nombreuses entités du secteur public publiant des états financiers.

24. Le classement des instruments financiers au passif ou à l'actif net/situation nette est imposé en raison des risques différents qui y sont associés. Les entités qui possèdent des instruments classés en passifs financiers sont tenues de fournir des informations sur l'exposition au risque de taux d'intérêt conformément au paragraphe 63, et de comptabiliser les intérêts, dividendes, pertes ou profits en produits ou charges conformément au paragraphe 36. Le paragraphe 36 précise également que les distributions aux porteurs d'instruments financiers classés en instrument de capitaux propres doivent être comptabilisées par l'émetteur directement au débit de l'actif net/situation nette.

25. Si les entités du secteur public détiennent souvent des instruments de capitaux propres à titre de placement (actif financier), il est cependant rare qu'une entité du secteur public émette des instruments de capitaux propres en faveur de parties n'appartenant pas à l'entité économique sauf lorsqu'une entité contrôlée est partiellement privatisée. Néanmoins, le recours aux instruments financiers dans le secteur public continue à évoluer et le classement par l'émetteur doit être guidé par leur réalité économique et non pas nécessairement par leur forme.

26. Pour distinguer un passif financier d'un instrument de capitaux propres, une caractéristique essentielle est une obligation contractuelle pour l'une des parties à l'instrument financier (l'émetteur) soit de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à l'autre partie (le porteur) soit d'échanger un autre instrument financier avec le porteur dans des conditions potentiellement défavorables pour l'émetteur. Lorsqu'une telle obligation contractuelle existe, cet instrument répond à la définition d'un passif financier, quelle que soit la forme que prend le règlement de l'obligation contractuelle. Toute restriction sur la capacité de l'émetteur à exécuter une obligation, telle que le manque d'accès à la monnaie étrangère ou la nécessité d'obtenir l'approbation d'un paiement par une autorité réglementaire, ne dénie pas l'obligation de l'émetteur ou le droit du porteur en vertu dudit instrument.

27. Lorsqu'un instrument financier n'entraîne pas d'obligation contractuelle pour l'émetteur soit de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier soit d'échanger un autre instrument financier dans des conditions potentiellement défavorables, il s'agit d'un instrument de capitaux propres. Même si le porteur d'un instrument de capitaux propres peut avoir droit à une part proportionnelle des dividendes ou autres distributions d'actif net/situation nette, l'émetteur n'est pas tenu par une obligation contractuelle d'effectuer de telles distributions.

28. Les entités du secteur public peuvent émettre des instruments assortis de droits particuliers comme les actions de préférence. Lorsqu'une action de préférence prévoit l'obligation de remboursement par l'émetteur pour un montant fixe ou déterminable à une date future fixée ou déterminable, ou donne au porteur le droit d'exiger de l'émetteur le remboursement de l'action soit à une date particulière soit après cette date pour un montant fixe ou déterminable, l'instrument répond à la définition d'un passif financier et est classé en tant que tel. Une action de préférence qui n'établit pas explicitement une telle obligation contractuelle peut l'établir indirectement via ses termes et conditions. Par exemple, une action de préférence non assortie d'une obligation de remboursement ou assortie d'une option de remboursement pour le porteur peut être assortie d'une disposition contractuelle prévoyant le versement de dividendes accélérés, disposition rendant si élevé le rendement des actions dans un avenir prévisible que l'émetteur sera économiquement forcé de rembourser l'instrument. Dans ces circonstances, le classement en tant que passif financier est approprié, car l'émetteur a peu ou pas de possibilités d'éviter le remboursement de l'instrument. De la même manière, si un instrument financier qualifié d'action confère à son porteur l'option d'exiger le remboursement lors de la survenance hautement probable d'un événement futur, le classement en passif financier de l'instrument lors de sa comptabilisation initiale reflète sa réalité économique. (Voir Exemples d'application, paragraphes IE7 – IE8 et IE18 à IE21).

Classement des instruments composés par l’émetteur

29. **Conformément au paragraphe 22, l’émetteur d’un instrument financier qui contient à la fois un élément de passif et un élément d’actif net/situation nette doit classer séparément les différentes composantes de l’instrument.**

30. Les entités du secteur public n’émettent généralement pas d’instruments financiers composés. Font exception les entreprises publiques partiellement privatisées au sein d’une entité économique qui émet des instruments composés sur les marchés financiers. Lorsqu’une entité du secteur public émet des instruments composés, la présente Norme impose la présentation séparée des éléments de passif et d’actif net/situation nette créés par un seul instrument financier dans l’état de la situation financière de l'émetteur. Le fait que des passifs et des intérêts d’actif net/situation nette soient créés par un seul instrument financier plutôt que par deux ou plusieurs instruments séparés relève plus de la forme que de la réalité économique. La situation financière d'un émetteur est représentée plus fidèlement par la présentation séparée selon leur nature des composantes de passif et d’actif net/situation nette d'un instrument unique. (Voir Exemples d’application, paragraphes IE22 - IE23).

31. Pour les besoins de la présentation de l’état de la situation financière, un émetteur comptabilise séparément les composantes d’un instrument financier qui créent un passif financier primaire de l'émetteur et accordent une option au porteur de l'instrument de le convertir en un instrument de capitaux propres de l'émetteur. Une obligation ou un instrument similaire convertible par le porteur en actions ordinaires de l'émetteur est un exemple d’un tel instrument. Du point de vue de l’émetteur, un tel instrument comprend deux composantes : un passif financier (l’engagement contractuel de remettre de la trésorerie ou d’autres actifs financiers) et un instrument de capitaux propres (une option d’achat que le porteur a le droit, pendant une durée déterminée, de convertir en un nombre fixe d’actions ordinaires de l’émetteur). Sur le plan économique, l'émission d'un titre d'emprunt convertible en actions ordinaires a essentiellement le même effet que l'émission d'un titre d'emprunt assorti d'une clause de remboursement anticipé et de bons de souscription d'actions ordinaires ou que l’émission d’un titre d’emprunt avec bons de souscription d’action détachables. En conséquence, dans tous les cas, l'émetteur présente donc dans son état de la situation financière les éléments de passif et d’actif net/situation nette séparément.

32. Le classement des éléments de passif et d’actif net/situation nette d'un instrument convertible n’est pas revu du fait de l’évolution de la probabilité d’exercice d'une option de conversion, même si la levée de l'option peut apparaître comme économiquement avantageuse pour certains porteurs. Il se peut que les porteurs n'agissent pas toujours comme prévu parce que, par exemple, les conséquences fiscales de la conversion peuvent varier d'un porteur à l'autre. De plus, la probabilité de conversion évoluera dans le temps. L'obligation de l'émetteur de pourvoir aux paiements futurs demeure jusqu'à ce qu'elle s'éteigne par la conversion, l'échéance de l'instrument ou toute autre opération.

33. Un instrument financier peut contenir des composantes qui ne sont ni des passifs financiers ni des instruments de capitaux propres de l'émetteur. Par exemple, un instrument peut conférer au porteur le droit de recevoir en règlement un actif non

financier tel que le droit d'exploitation d'un monopole public ou une marchandise et une option d'échange de ce droit contre des actions de l'émetteur. L'émetteur comptabilise et présente l'instrument de capitaux propres (l'option d'échange) séparément des composantes de passif de l'instrument composé, que les passifs soient financiers ou non.

34. La présente Norme ne traite pas de l'évaluation des actifs financiers, des passifs financiers et des instruments d'actif net/situation nette et n'impose donc pas de méthode particulière pour attribuer une valeur comptable aux éléments de passif et d'actif net/situation nette contenus dans un instrument unique. Les approches qui peuvent être retenues incluent :

(a) l'attribution à la composante la moins facile à évaluer (souvent un instrument de capitaux propres) du montant résiduel, après avoir déduit de l'instrument pris dans sa globalité le montant déterminé séparément pour la composante la plus facile à évaluer ; et

(b) l'évaluation des composantes de passif et d'actif net/situation nette séparément, puis, dans la mesure où cela s'avère nécessaire, l'ajustement proportionnel de ces montants, de sorte que la somme des valeurs des composants soit égale à la valeur de l'instrument pris dans sa globalité.

La somme des valeurs comptables attribuées aux composantes de passif et d'actif net/situation nette lors de la comptabilisation initiale est toujours égale à la valeur comptable qui serait attribuée à l'instrument dans sa globalité. La séparation des composantes de l'instrument ne peut donner lieu à un profit ou à une perte du fait de sa comptabilisation et de sa présentation.

35. Selon la première méthode décrite au paragraphe 34, lorsque, par exemple, une entité du secteur public émet une obligation convertible en participation dans l'actif net/situation nette, elle détermine d'abord la valeur comptable du passif financier en actualisant le flux futur de paiements d'intérêts et de capital au taux généralement pratiqué sur le marché pour un passif semblable qui ne serait pas associé à une composante d'actif net/situation nette. La valeur comptable de l'instrument de capitaux propres représenté par l'option de conversion en actions ordinaires est ensuite déterminée en déduisant du montant de l'instrument composé pris dans sa globalité la valeur comptable du passif financier. Selon la deuxième méthode, l'émetteur détermine directement la valeur de l'option soit par référence à la valeur d'une option similaire, s'il en existe, soit en utilisant un modèle d'évaluation des options. La valeur déterminée pour chaque composante est ensuite ajustée proportionnellement, dans la mesure où cela est nécessaire, de telle sorte que la somme des valeurs comptables attribuées aux composantes soit égale au montant de la contrepartie reçue pour l'obligation convertible. (Voir Exemples d'application, paragraphe IE24.)

Intérêts, dividendes, pertes et profits

36. **Les intérêts, dividendes, pertes et profits sur un instrument financier, ou une composante de celui-ci classée en passif financier sont comptabilisés dans l'état de la performance financière en charges ou en produits. Les distributions aux**

porteurs d'un instrument financier classé en tant qu'instrument de capitaux propres sont débitées par l'émetteur directement en actif net/situation nette.

37. Le classement d'un instrument financier dans l'état de la situation financière détermine si les intérêts, dividendes, pertes et profits relatifs à cet instrument sont classés en charges ou en produits et sont présentés dans l'état de la performance financière. Ainsi, les dividendes versés sur des actions classées en passifs sont classés en charges de la même manière que les intérêts sur une obligation et sont présentés dans l'état de la performance financière. De même, les profits et les pertes associés à des remboursements ou à des refinancements des instruments classés en passifs sont présentés dans l'état de la performance financière, alors que les rachats ou les refinancements d'instruments classés en capitaux propres de l'émetteur sont présentés en variations de l'actif net/situation nette.

38. Les dividendes classés en charges peuvent être présentés dans l'état de la performance financière soit avec les intérêts liés à d'autres passifs, soit comme un élément distinct. Les informations à fournir sur les intérêts et les dividendes sont soumises aux dispositions de IPSAS 1. Dans certaines circonstances, parce qu'il existe des différences importantes entre les intérêts et les dividendes, notamment en ce qui concerne leur déductibilité fiscale, il est souhaitable de les présenter séparément dans l'état de la performance financière. Pour les entités assujetties à des impôts sur le résultat, des commentaires sur les informations à fournir concernant les montants relatifs à l'incidence fiscale figurent dans IAS 12.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier

39. **Un actif financier et un passif financier doivent être compensés et le solde net doit être présenté dans l'état de la situation financière lorsqu'une entité :**

    (a) a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ; et

    (b) à l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

40. La présente Norme impose la présentation d'actifs financiers et de passifs financiers sur une base nette lorsque ceci reflète les flux de trésorerie futurs attendus par une entité associés au règlement de deux ou plusieurs instruments financiers séparés. Lorsqu'une entité a le droit de recevoir ou de payer un montant net unique et qu'elle a l'intention de le faire, elle n'a, en fait, qu'un seul actif ou passif financier. Par exemple, les pouvoirs publics d'un État fédéré règlent un passif financier à l'égard de pouvoirs publics fédéraux sur une base nette (c'est-à-dire après déduction d'un actif financier que leur devaient les pouvoirs publics fédéraux). Dans d'autres circonstances, les actifs financiers et passifs financiers sont présentés séparément les uns des autres en accord avec leurs caractéristiques en tant qu'actifs ou passifs de l'entité. (Voir Exemples d'application, paragraphe IE25.)

41. Le fait de compenser un actif financier et un passif financier comptabilisés et de présenter dans l'état de la situation financière le montant net se distingue de l'arrêt de la comptabilisation d'un actif financier ou d'un passif financier. Alors que la

compensation n’entraîne pas la comptabilisation d’un profit ou d’une perte, l’arrêt de la comptabilisation d’un instrument financier implique non seulement de sortir de l’état de la situation financière l’élément comptabilisé antérieurement, mais aussi de comptabiliser éventuellement un profit ou une perte.

42. Le droit à compensation est un droit, établi par contrat ou d’une autre manière, en vertu duquel un débiteur peut régler ou éliminer de toute autre façon, en totalité ou en partie, un montant dû à un créancier en imputant sur ce montant, un montant dû par le créancier. Dans des circonstances particulières, un débiteur peut avoir le droit d’imputer un montant dû par un tiers sur le montant dû à un créancier à condition qu’il existe un accord entre les trois parties qui établit clairement le droit à compensation du débiteur. Étant donné que le droit à compensation est un droit juridiquement établi, ses conditions d’existence peuvent varier d'une juridiction à l'autre et il faut prendre soin de déterminer quelles règles de droit régissent les relations entre les parties.

43. L'existence d'un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif financier et un passif financier affecte les droits et obligations liés à un actif financier et à un passif financier et peut affecter de façon significative l’exposition d’une entité aux risques de crédit et de liquidité. Toutefois, l’existence du droit n’est pas, en soi, une base suffisante pour opérer une compensation. En l’absence d’intention d’exercer le droit ou d’opérer encaissement et règlement simultanément, le montant et l’échéancement des flux de trésoreries futurs d’une entité ne sont pas affectés. Lorsqu'une entité a effectivement l'intention d'exercer ce droit ou de régler et d’encaisser simultanément, la présentation de l'actif et du passif sur une base nette reflète de manière plus appropriée les montants et l’échéancier des flux de trésorerie futurs attendus ainsi que les risques auxquels sont exposés ces flux de trésorerie. Le fait qu'une partie, ou les deux, ait l'intention de procéder au règlement sur la base du montant net sans qu’un droit ne l’autorise ne suffit pas pour justifier la compensation, étant donné que les droits et obligations associés à chaque actif financier et passif financier individuel restent inchangés.

44. Les intentions d'une entité concernant l’encaissement et le règlement d’actifs et de passifs particuliers peuvent être influencées par ses pratiques commerciales habituelles, les exigences des marchés financiers et d'autres circonstances susceptibles de limiter sa capacité à régler un montant net ou à régler et encaisser simultanément. Lorsqu'une entité a un droit à compensation mais n'a pas l'intention de régler le montant net ou d'opérer simultanément la réalisation de l'actif et le règlement du passif, l’effet de ce droit sur l’exposition de l’entité au risque de crédit est indiqué selon le paragraphe 73.

45. Le règlement simultané de deux instruments financiers peut se produire, par exemple, via une chambre de compensation sur un marché financier organisé ou via une opération de gré à gré. Dans de telles circonstances les flux de trésorerie sont en fait équivalents au montant net unique et il n’y a pas d’exposition au risque de crédit ou de liquidité. Dans d’autres circonstances, une entité peut régler deux instruments en recevant et payant des montants distincts, s’exposant ainsi au risque de crédit pour le montant total de l’actif ou au risque de liquidité pour le montant total du passif.

L’exposition à de tels risques peut être significative même si elle est relativement brève. Ainsi la réalisation d'un actif financier et le règlement d’un passif financier sont réputés simultanés uniquement lorsque les opérations surviennent en même temps.

46. En général, les conditions énumérées au paragraphe 39 ne sont pas remplies et une compensation n’est pas appropriée lorsque :

(a) plusieurs instruments financiers différents sont utilisés pour reproduire les caractéristiques d'un instrument financier unique (c’est-à-dire un « instrument synthétique ») ;

(b) des actifs et des passifs financiers découlent d’instruments financiers exposés au même risque primaire (par exemple, des actifs et des passifs dans un portefeuille de contrats à terme de gré à gré, ou d’autres instruments dérivés), mais concernent des contreparties différentes ;

(c) des actifs financiers ou d’autres actifs sont donnés en garantie de passifs financiers sans recours ;

(d) des actifs financiers sont isolés dans une fiducie par un débiteur afin de se décharger d’une obligation sans que ces actifs aient été acceptés par le créancier en règlement de l’obligation (par exemple, un accord de fonds d’amortissement) ; ou

(e) on s’attend à ce que des obligations provenant d'événements qui ont donné lieu à des pertes soient couvertes par un tiers à la suite d'une réclamation faite dans le cadre d’un contrat d'assurance.

47. Une entité qui effectue avec une contrepartie unique plusieurs opérations sur des instruments financiers peut passer un accord de compensation globale avec cette contrepartie. Un tel accord prévoit de régler sur une base nette tous les instruments financiers couverts par l’accord en cas de défaillance ou d’arrêt d’un seul contrat. Ces accords sont fréquemment utilisés par les institutions financières afin de se protéger contre les pertes dans les cas de faillite ou d'autres événements qui mettraient l'une des parties dans l'incapacité d'exécuter ses obligations. Un accord de compensation globale crée habituellement un droit à compensation qui ne devient juridiquement exécutoire et qui n’affecte la réalisation ou le règlement des actifs financiers et passifs financiers individuels que suite à une défaillance ou d'autres circonstances qui ne sont pas susceptibles de se produire dans le cadre d'une activité normale. Un accord de compensation globale ne constitue une base de compensation que si les deux critères énumérés au paragraphe 39 sont respectés. Lorsque les actifs financiers et les passifs financiers soumis à un accord de compensation globale ne sont pas compensés, l’incidence de l’accord sur l'exposition d'une entité au risque de crédit est indiquée selon le paragraphe 73.

Informations à fournir

48. L'objectif des informations à fournir imposées par la présente Norme est de donner une information qui aidera à comprendre la signification des instruments financiers portés au bilan et hors-bilan de la situation financière d’une entité, la performance et

les flux de trésorerie et aidera à apprécier les montants, l'échéancier et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs liés à ces instruments. Outre le fait de fournir une information spécifique sur les soldes et opérations concernant des instruments financiers particuliers, les entités sont encouragées à commenter le degré d'utilisation des instruments financiers, les risques associés et les objectifs financiers poursuivis. Un exposé de la politique de la direction en matière de contrôle des risques afférents aux instruments financiers, y compris en matière de couverture de risques, de refus de concentrations excessives de risques et de recherche de sûretés pour atténuer des risques de crédit, fournit un éclairage utile, indépendant des instruments spécifiques en cours à un moment donné. Certaines entités fournissent ce type d'informations dans un commentaire qui accompagne leurs états financiers plutôt que comme une partie des états financiers.

49. Les opérations sur instruments financiers peuvent avoir pour conséquence de faire assumer par une entité ou de transférer à un tiers un ou plusieurs des risques financiers décrits ci-dessous. Le fait de fournir les informations imposées donne une information qui aide les utilisateurs des états financiers à évaluer l'étendue du risque afférent aux instruments financiers comptabilisés ou non.

(a) Le risque de prix - Il existe trois types de risques de prix : le risque de change, le risque de taux d'intérêt, et d'autres risques de prix.

(i) Le risque de change est le risque que la valeur d'un instrument financier fluctue en raison des variations des cours des monnaies étrangères.

(ii) Le risque de taux d'intérêt est le risque que la valeur d'un instrument financier fluctue en raison des variations des taux d'intérêt du marché.

(iii) Le risque de marché est le risque que la valeur d'un instrument financier fluctue du fait des variations des prix du marché, que ces variations soient causées par des facteurs propres au titre en cause ou à leur émetteur, ou par des facteurs affectant tous les titres négociés sur le marché.

Le terme « risque de prix » englobe tout autant la possibilité de profit que la possibilité de perte.

(b) Le risque de crédit - Le risque de crédit est le risque qu'une partie, à l'égard d'un instrument financier, manque à une de ses obligations et amène de ce fait l'autre partie à subir une perte financière.

(c) Le risque de liquidité - Le risque de liquidité, également appelé risque de financement, est le risque qu'une entité rencontre en réunissant des fonds pour honorer des engagements liés à des instruments financiers. Le risque de liquidité peut découler de l'incapacité de vendre rapidement un actif financier à un prix proche de sa juste valeur. Pour certaines entités du secteur public, comme les pouvoirs publics nationaux, les risques de liquidité peuvent être limités par l'augmentation des impôts et autres prélèvements perçus par l'entité.

(d) Le risque de flux de trésorerie - Le risque de flux de trésorerie est le risque de fluctuation du montant en monnaie des flux de trésorerie futurs attachés à un instrument financier. Par exemple, dans le cas d'un instrument d'emprunt à taux variable, de telles fluctuations résultent d'un changement du taux d'intérêt effectif de l'instrument financier, sans qu'il y ait normalement eu un changement correspondant de sa juste valeur.

Informations à fournir sur les méthodes de gestion des risques

50. **Une entité doit décrire ses objectifs et sa politique en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique de couverture pour chaque type important d'opération prévue pour lequel elle utilise la comptabilité de couverture.**

51. Les dispositions normatives ne prescrivent ni la forme des informations qui doivent être fournies ni leur place dans les états financiers. Il n'est pas nécessaire, pour les instruments financiers comptabilisés, et dans la mesure où l'information requise figure dans l'état de la situation financière, qu'elle apparaisse également dans les notes aux états financiers. Par contre, pour les instruments financiers non comptabilisés, les notes ou les tableaux supplémentaires sont le moyen principalement utilisé pour fournir l'information. Les informations à fournir peuvent comporter une combinaison de descriptions et de données chiffrées spécifiques, adaptées à la nature des instruments et à leur importance relative pour l'entité.

52. La détermination du niveau de détail de l'information à fournir à propos d'instruments financiers particuliers est l'occasion d'exercer un jugement qui prend en compte l'importance relative de ces instruments. Il est nécessaire de trouver un équilibre entre le fait de surcharger les états financiers de détails excessifs qui n'aident pas les utilisateurs et de rendre obscures des informations significatives à travers un regroupement trop important. Par exemple, lorsqu'une entité est partie prenante à un grand nombre d'instruments financiers présentant des caractéristiques similaires et qu'aucun contrat pris individuellement n'est d'un montant important, les informations sont présentées sous une forme résumée par référence à des catégories d'instruments particulières. En revanche, il peut être important de fournir une information spécifique sur un instrument particulier lorsque cet instrument représente par exemple un élément important de la structure des capitaux d'une entité.

53. La direction d'une entité regroupe les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature de l'information à fournir en tenant compte d'éléments tels que les caractéristiques des instruments, le fait qu'ils soient ou non comptabilisés et, s'ils sont comptabilisés, la base d'évaluation qui a été retenue. En général, les catégories sont déterminées sur une base qui distingue les éléments comptabilisés au coût des éléments comptabilisés à la juste valeur. Lorsque les montants indiqués dans les notes ou des tableaux supplémentaires sont afférents à des actifs et passifs comptabilisés, une information suffisante est fournie pour permettre d'opérer un rapprochement avec les postes appropriés de l'état de la situation financière. Lorsqu'une entité est partie prenante à des instruments financiers non couverts par la présente Norme, tels que des obligations provenant de plans de retraite ou de contrats d'assurance, ces instruments constituent une catégorie ou des catégories d'actifs

financiers ou de passifs financiers indiquées à part de celles traitées par la présente Norme.

Termes, conditions et méthodes comptables

54. **Pour chaque catégorie d'actifs financiers, de passifs financiers et d'instruments de capitaux propres, comptabilisés ou non, l'entité fournit :**

(a) des informations concernant l'étendue et la nature des instruments financiers, y compris les termes et conditions importants susceptibles d'affecter le montant, l'échéancier et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs ; et

(b) les principes et méthodes comptables adoptés, y compris les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation utilisés.

55. Les termes et conditions contractuels d'un instrument financier sont un facteur important influant sur le montant, l'échéancier et le degré de certitude des encaissements et décaissements futurs des parties prenantes à l'instrument. Lorsque des instruments comptabilisés ou non sont importants, soit individuellement soit par catégorie, en comparaison de la situation financière courante d'une entité ou de ses résultats opérationnels futurs, leurs termes et conditions sont indiqués. Lorsque aucun instrument pris individuellement n'est important pour les flux de trésorerie futurs d'une entité donnée, les caractéristiques essentielles de ces instruments sont décrites par référence à des regroupements appropriés d'instruments similaires.

56. Lorsque des instruments financiers détenus ou émis par une entité, pris individuellement ou en tant que catégorie, créent une exposition potentiellement importante aux risques décrits au paragraphe 49, les termes et conditions qu'il peut être justifié de fournir incluent :

(a) le montant du principal, qu'il s'agisse de la valeur attribuée à l'émission, de la valeur nominale ou de tout autre montant similaire qui, pour certains instruments dérivés comme les swaps de taux d'intérêt, peut être le montant (désigné comme montant notionnel) sur lequel sont fondés les paiements futurs ;

(b) la date d'échéance, d'expiration ou d'exécution ;

(c) les options de règlement anticipé détenues par l'une ou l'autre des parties à l'instrument, y compris la période pendant laquelle ou la date à laquelle les options peuvent être exercées ainsi que le prix d'exercice ou l'éventail des prix ;

(d) les options permettant à l'une ou l'autre des parties de convertir l'instrument en un autre instrument financier ou en un autre actif ou passif, ou encore de l'échanger contre un autre instrument ou contre un autre actif ou passif, en indiquant la période dans laquelle ou la date à laquelle les options détenues peuvent être exercées ainsi que les parités de conversion ou d'échange ;

(e) le montant et l'échéancier des encaissements ou décaissements futurs prévus pour le montant en principal de l'instrument, en indiquant les remboursements

échelonnés et les dispositions en matière de fonds d'amortissement ou des dispositions similaires ;

(f) le taux ou le montant fixé pour les intérêts, les dividendes ou tout autre rendement périodique du principal, ainsi que l'échéancier des paiements ;

(g) les instruments de garanties reçus, dans le cas d'un actif financier, ou donnés, dans le cas d'un passif financier ;

(h) dans le cas d'un instrument pour lequel les flux de trésorerie sont exprimés dans une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers de l'entité, la monnaie imposée pour les encaissements et les paiements ;

(i) dans le cas d'un instrument qui prévoit un échange, l'information décrite aux alinéas (a) à (h) pour l'instrument acquis par échange ; et

(j) toute condition de l'instrument ou clause contractuelle liée qui, si elle était enfreinte, modifierait de façon significative l'un ou l'autre des autres termes (par exemple un ratio maximum de dettes sur actif net/situation nette dans une clause contractuelle relative à une obligation qui, si elle n'était pas respectée, rendrait immédiatement exigible et payable la totalité du montant de l'obligation).

57. Lorsque la présentation dans l'état de la situation financière d'un instrument financier diffère de sa forme juridique, il est souhaitable que l'entité explique dans les notes aux états financiers la nature de l'instrument.

58. L'utilité de l'information concernant l'étendue et la nature des instruments financiers est accrue lorsqu'elle met en évidence toutes les relations entre les instruments pris individuellement qui peuvent affecter le montant, l'échéancier et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs d'une entité. Par exemple, il est important de fournir des informations concernant des relations de couverture telles que celles qui peuvent exister lorsqu'un organisme emprunteur central détient un investissement en actions pour lesquelles il a acheté une option de vente. De même, il est important de fournir des informations sur les relations qui existent entre les composantes d'un « instrument synthétique » comme par exemple une dette à taux fixe créée en empruntant à taux variable et en souscrivant un swap de taux d'intérêt variable contre fixe. Dans chaque cas, l'entité présente dans son état de la situation financière les différents actifs financiers et passifs financiers selon leur nature, séparément ou par catégorie d'actifs financiers ou de passifs financiers à laquelle ils appartiennent. Les informations du type décrit au paragraphe 56 peuvent indiquer de manière apparente aux utilisateurs des états financiers dans quelle mesure les relations entre les actifs et les passifs modifient l'exposition aux risques d'une entité mais, dans certaines circonstances, des informations complémentaires s'avèrent nécessaires.

59. Conformément à IPSAS 1, une entité fournit des informations claires et concises sur toutes les méthodes comptables importantes, en indiquant tant les principes généraux adoptés que la méthode d'application de ces principes aux opérations importantes et aux situations survenant dans l'activité de l'entité. En ce qui concerne les instruments financiers, de telles informations incluent :

(a) les critères appliqués pour déterminer quand comptabiliser un actif financier ou un passif financier dans l'état de la situation financière et quand cesser de le comptabiliser ;

(b) la base d'évaluation appliquée aux actifs financiers et passifs financiers tant lors de la comptabilisation initiale qu'ultérieurement ; et

(c) la base sur laquelle les produits et les charges générés par les actifs financiers et passifs financiers sont comptabilisés et évalués.

60. Les types d'opérations pour lesquelles il peut être nécessaire d'indiquer les méthodes comptables adaptées incluent :

(a) les transferts d'actifs financiers lorsqu'il existe un intérêt continu dans, ou une implication continue avec, les actifs du cédant tels que les titrisations d'actifs financiers, les accords de rachats et les accords de rachats inversés ;

(b) les transferts d'actifs financiers à une fiducie afin de régler des passifs lorsque ceux-ci arrivent à échéance sans que le cédant soit déchargé de ses obligations au moment du transfert, comme dans un désendettement de fait ;

(c) l'acquisition ou l'émission d'instruments financiers séparés faisant partie d'une série d'opérations conçues pour synthétiser les conséquences de l'acquisition ou de l'émission d'un instrument unique ;

(d) l'acquisition ou l'émission d'instruments financiers pour couvrir des expositions à des risques, comme un swap de taux d'intérêt servant à couvrir une obligation relative à un contrat de location-financement ; et

(e) l'acquisition ou l'émission d'instruments financiers monétaires portant un intérêt fixé différent de celui qui prévaut sur le marché à la date d'émission, comme l'émission d'obligations avec une décote par un organisme emprunteur central. (Voir Exemples d'application, paragraphe IE26).

61. Afin de fournir aux utilisateurs d'états financiers des informations adéquates pour comprendre la base sur laquelle les actifs financiers et passifs financiers ont été évalués, les informations concernant les méthodes comptables doivent indiquer non seulement si le coût, la juste valeur ou toute autre base d'évaluation a été appliquée à une catégorie spécifique d'actif ou de passif mais aussi la méthode d'application de cette base d'évaluation. Par exemple, pour des instruments financiers évalués au coût, il est possible d'imposer à une entité de fournir des informations sur le mode de comptabilisation :

(a) des coûts d'acquisition ou d'émission ;

(b) des décotes et surcotes sur les actifs financiers et passifs financiers monétaires ;

(c) des changements dans l'estimation du montant des flux de trésorerie futurs déterminables afférents à un instrument financier monétaire tel qu'une obligation indexée sur le prix d'une marchandise ;

(d) des changements dans les situations provenant d'une incertitude importante sur l'encaissement dans les délais de tous les montants contractuels à recevoir au titre d'actifs financiers monétaires ;

(e) des baisses de la juste valeur d'actifs financiers en dessous de leur valeur comptable ; et

(f) des passifs financiers restructurés.

En ce qui concerne les actifs financiers et passifs financiers comptabilisés à la juste valeur, une entité indique si les valeurs comptables sont déterminées à partir des prix de marché, d'évaluations indépendantes, d'une analyse des flux de trésorerie actualisés ou d'une autre méthode appropriée et fournit des informations sur toutes les hypothèses importantes retenues dans l'application de ces méthodes. (Voir Exemples d'application, paragraphe IE27).

62. Une entité fournit des informations concernant la base de présentation des profits et pertes réalisés ou non, des intérêts et autres produits et charges attachés aux actifs financiers et passifs financiers dans l'état de la performance financière. Cette information inclut l'indication de la base sur laquelle les produits et les charges provenant d'instruments financiers détenus aux fins de couverture sont comptabilisés. Lorsqu'une entité présente les éléments de produits et de charges sur une base nette, alors que les actifs financiers et passifs financiers correspondants dans l'état de la situation financière ne sont pas compensés, les motifs de cette présentation sont fournis si ses effets sont importants.

Risque de taux d'intérêt

63. **Pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers, comptabilisés ou non, une entité fournit des informations sur son exposition au risque de taux d'intérêt, notamment :**

(a) sur les dates contractuelles d'échéance ou de refixation des prix, selon la date la plus proche ; et

(b) sur les taux d'intérêt effectifs, s'il y a lieu.

64. Une entité fournit des informations concernant son exposition aux effets des changements futurs du niveau des taux d'intérêt. Les changements dans les taux d'intérêt du marché ont un effet direct sur les flux de trésorerie contractuellement déterminés qui sont liés à certains actifs financiers et passifs financiers (risque de flux de trésorerie) et sur la juste valeur d'autres éléments (risque de prix).

65. Une information portant sur les dates d'échéance, ou sur les dates de refixation des prix quand elles sont antérieures, renseigne sur la période pendant laquelle les taux d'intérêt sont fixés et une information sur les taux d'intérêt effectifs renseigne sur le niveau auquel ceux-ci ont été fixés. La fourniture de cette information donne aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation du risque de prix sur taux d'intérêt auquel une entité est exposée, et, par conséquent, du potentiel de profit et de perte. Pour les instruments dont le prix change avant leur échéance sur la base du taux d'intérêt du marché, la durée de la période restant à courir jusqu'à la prochaine

refixation des prix est une information plus importante que celle sur la durée restant à courir jusqu'à l'échéance.

66. Pour compléter l'information sur les dates contractuelles de refixation des prix et d'échéance, une entité peut choisir de fournir des informations sur les dates attendues de refixation des prix et d'échéance, lorsque ces dates diffèrent sensiblement des dates contractuelles. De telles informations peuvent être particulièrement pertinentes lorsque, par exemple, une entité est capable de prévoir, avec une fiabilité raisonnable, le montant des emprunts hypothécaires à taux fixe qui seront remboursés avant leur échéance et qu'elle utilise ces données comme base pour gérer son exposition au risque de taux d'intérêt. Cette information complémentaire comprend l'indication du fait qu'elle est bâtie sur des anticipations, par la direction, d'événements futurs et explique les hypothèses faites sur les dates de refixation des prix ou d'échéance et dans quelle mesure les dates prévues diffèrent des dates contractuelles.

67. Une entité indique quels sont, parmi ses actifs financiers et passifs financiers :

(a) ceux qui sont exposés au risque de prix sur taux d'intérêt, tels que les actifs financiers et passifs financiers monétaires qui ont un taux d'intérêt fixe ;

(b) ceux qui sont exposés au risque de flux de trésorerie sur taux d'intérêt, tels que les actifs financiers monétaires et les passifs financiers monétaires qui ont un taux d'intérêt variable qui est ajusté quand le taux du marché change ; et

(c) ceux qui ne sont pas exposés au risque de taux d'intérêt comme, par exemple, des placements en titres de capitaux propres.

68. Le taux d'intérêt effectif (rendement effectif) d'un instrument financier monétaire est le taux qui, lorsqu'il est utilisé dans un calcul d'actualisation, donne la valeur comptable de l'instrument. Le calcul d'actualisation applique ce taux d'intérêt à la série d'encaissements ou de décaissements futurs entre la date de reporting et la prochaine date de refixation des prix (échéance), et à la valeur comptable (montant en principal) attendue à cette date. Le taux est un taux historique pour un instrument à taux fixe comptabilisé au coût net amorti, et un taux actuel du marché, pour un instrument à taux variable ou un instrument comptabilisé à la juste valeur. Le taux d'intérêt effectif est parfois appelé taux de rendement à l'échéance ou à la prochaine date de refixation des prix ; il s'agit du taux de rendement interne de l'instrument pour cette période.

69. La disposition du paragraphe 63 (b) s'applique aux obligations, aux effets et aux instruments financiers monétaires similaires impliquant des paiements futurs qui créent un rendement pour le détenteur et un coût pour l'émetteur qui reflètent la valeur temps de l'argent. Elle n'est pas applicable aux instruments financiers tels que les instruments non monétaires et instruments dérivés qui ne portent pas un taux d'intérêt effectif déterminable. Par exemple, pour les instruments tels que les dérivés sur taux d'intérêt y compris les swaps, les contrats à terme de gré à gré de taux et les contrats d'options qui sont exposés au risque de prix ou de flux de trésorerie en raison des variations du taux de marché, la fourniture d'une information sur le taux d'intérêt effectif n'est pas pertinente. Cependant, lorsqu'elle fournit une information sur le taux d'intérêt effectif, une entité fournit une information sur l'effet sur

l’exposition au risque de taux d’intérêt des opérations de couverture ou de « conversion » telles que les swaps de taux d’intérêt.

70. Une entité peut conserver une exposition au risque de taux d’intérêt associé à des actifs financiers sortis de son état de la situation financière suite à une opération du type titrisation. De même, elle peut se trouver exposée à des risques de taux à la suite d’une opération dans laquelle aucun actif financier ou passif financier n'est comptabilisé dans son état de la situation financière, telle qu'un engagement de prêter des fonds à un taux d'intérêt fixe ou des prêts à accorder à des producteurs du secteur primaire en période de sécheresse, ou encore toute autre aide en cas de catastrophe naturelle. Dans ce cas, l'entité fournit des informations qui permettront aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature et l'étendue de son exposition à ces risques de taux. Dans le cas d'une titrisation ou d'une opération similaire de transfert d'actifs financiers, l'information comprend normalement la nature des actifs financiers transférés, leur principal fixé, le taux d'intérêt et la durée jusqu’à l'échéance ainsi que les caractéristiques de l’opération conduisant au maintien de l'exposition au risque de taux d’intérêt. Dans le cas d'un engagement à prêter des fonds, l'information comprend en principe le principal fixé, le taux d'intérêt et la durée jusqu’à l’échéance du montant devant être prêté ainsi que les caractéristiques principales de l’opération conduisant à l'exposition au risque.

71. La nature des activités d’une entité et l'étendue de son activité sur des instruments financiers, détermine la façon de présenter des informations sur le risque de taux d’intérêt soit sous une forme descriptive soit dans des tableaux soit en combinant les deux. Lorsqu'une entité a de nombreux instruments financiers exposés au risque de prix ou de flux de trésorerie sur taux d’intérêt, elle peut adopter une ou plusieurs des présentations suivantes :

(a) Les valeurs comptables des instruments financiers exposés au risque de prix sur taux d’intérêt peuvent être présentés sous forme de tableaux regroupés en fonction des dates contractuelles d'échéance ou de refixation des prix selon que ces dates se situent :

(i) dans le délai d’un an au plus à compter de la date de reporting ;

(ii) à plus d'un an et moins de cinq ans à compter de la date de reporting ; et

(iii) à cinq ans ou plus de la date de reporting.

(b) Lorsque la performance d'une entité est fortement affectée par le niveau de son exposition au risque de prix sur taux d’intérêt ou par les évolutions de cette exposition, il est souhaitable que l'entité fournisse des informations plus détaillées. Une entité telle qu'un organisme emprunteur central peut fournir, par exemple, une information sur les valeurs comptables des instruments financiers regroupées par date contractuelle d'échéance ou de refixation des prix :

(i) dans un délai d’un mois au plus à compter de la date de reporting ;

(ii) à plus d'un mois et moins de trois mois à compter de la date de reporting ; et

(iii) à plus de trois mois et moins de douze mois à compter de la date de reporting.

(c) De la même manière, une entité peut indiquer son exposition au risque de flux de trésorerie sur taux d'intérêt au moyen d'un tableau indiquant la valeur comptable totale des groupes d'actifs financiers et de passifs financiers à taux variable venant à échéance au cours de diverses périodes futures.

(d) Une information sur les taux d'intérêt peut être fournie pour chaque instrument financier ou une moyenne pondérée des taux ou une fourchette de taux peut également être présentée pour chaque catégorie d'instrument financier. Une entité regroupe les instruments libellés dans des monnaies différentes ou ayant des risques de crédit substantiellement différents dans des catégories séparées lorsque ces facteurs se traduisent par des instruments ayant des taux d'intérêt effectifs substantiellement différents.

72. Dans certains cas, une entité peut être en mesure de fournir une information utile sur son exposition au risque de taux d'intérêt en indiquant l'effet, sur la juste valeur de ses instruments financiers, sur ses résultats et sur ses flux de trésorerie futurs, d'un changement théorique du niveau du taux d'intérêt prévalant sur le marché. Une telle information sur la sensibilité au taux d'intérêt peut être construite à partir d'une variation présumée de 1 % du taux d'intérêt du marché intervenant à la date de reporting. Les effets d'une variation du taux d'intérêt comprennent les variations dans les produits et charges d'intérêt provenant des instruments financiers à taux variable et les profits et pertes provenant des variations de juste valeur pour les instruments à taux fixe. La sensibilité au taux d'intérêt présentée peut être limitée aux effets directs d'une variation du taux d'intérêt sur les instruments financiers portant intérêt et disponibles à la date de reporting car les effets indirects d'un changement de taux sur les marchés financiers et sur les entités individuelles ne peuvent pas être prévus de façon fiable. Lorsqu'elle fournit une information sur la sensibilité au taux d'intérêt, une entité indique la base sur laquelle elle a préparé l'information, y compris toutes les hypothèses importantes.

Risque de crédit

73. **Pour chaque catégorie d'actifs financiers, comptabilisés ou non, une entité fournit des informations sur son exposition au risque de crédit, notamment :**

(a) le montant qui représente le mieux son exposition maximum au risque de crédit auquel elle est exposée à la date de reporting, sans tenir compte de la juste valeur de toutes les garanties, dans l'éventualité où d'autres parties manqueraient à leurs obligations au titre des instruments financiers ; et

(b) les concentrations importantes de risque de crédit.

74. Une entité fournit des informations concernant le risque de crédit afin de permettre aux utilisateurs de ses états financiers d'apprécier dans quelle mesure des défaillances des contreparties à s'acquitter de leurs obligations pourraient réduire le montant des entrées de flux de trésorerie futurs provenant des actifs financiers

disponibles à la date de reporting. De telles défaillances se traduisent par une perte financière comptabilisée dans l'état de la performance financière de l'entité. Le paragraphe 73 n'impose pas qu'une entité fournisse une information sur une appréciation de la probabilité des pertes à venir.

75. Les raisons pour fournir une information sur des montants exposés au risque de crédit sans tenir compte de la possibilité de recouvrement liée à la réalisation des garanties (« exposition au risque de crédit maximum d'une entité ») sont :

(a) de fournir aux utilisateurs des états financiers une évaluation cohérente et permanente du montant exposé au risque de crédit pour à la fois les actifs financiers comptabilisés et les actifs financiers non comptabilisés ; et

(b) de prendre en compte la possibilité que l'exposition maximum à une perte soit différente de la valeur comptable d'un instrument financier comptabilisé ou de la juste valeur d'un instrument financier non comptabilisé présenté par ailleurs dans les états financiers.

76. Dans le cas d'actifs financiers comptabilisés exposés au risque de crédit, la valeur comptable des actifs dans l'état de la situation financière, nette de toutes provisions applicables pour perte, représente habituellement le montant exposé au risque de crédit. Par exemple, dans le cas d'un swap de taux d'intérêt évalué à la juste valeur, l'exposition maximum à une perte à la date de reporting est normalement la valeur comptable car elle représente le coût, aux taux actuels du marché, pour remplacer le swap en cas de défaillance. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire de fournir d'autre information que celle présentée dans l'état de la situation financière. D'autre part, comme l'illustrent les exemples des paragraphes 77 et 78, la perte potentielle maximum encourue par une entité pour certains actifs financiers comptabilisés peut différer de façon importante de leur valeur comptable ou d'autres montants fournis dans les notes tels que leur juste valeur ou leur montant principal. Dans ce cas, des informations complémentaires sont nécessaires pour répondre aux dispositions du paragraphe 73 (a).

77. Un actif financier faisant l'objet d'un droit juridiquement exécutoire de compensation avec un passif financier n'est pas présenté dans l'état de la situation financière net du passif sauf si le règlement doit s'effectuer sur une base nette ou simultanée. Toutefois l'entité indique l'existence d'un droit de compensation lorsqu'elle fournit une information selon les dispositions du paragraphe 73. Par exemple, lorsqu'une entité doit recevoir les produits de la réalisation d'un actif financier avant le règlement d'un passif financier d'un montant égal ou supérieur sur lequel l'entité a un droit de compensation, l'entité a la capacité d'exercer ce droit de compensation pour éviter de subir une perte en cas de défaillance de la contrepartie. Cependant, si l'entité fait face (ou est susceptible de faire face) à cette défaillance en allongeant la durée de l'actif financier, une exposition au risque de crédit existe si les conditions révisées sont telles que l'encaissement des produits est prévu être différé au-delà de la date à laquelle le passif doit être réglé. Pour informer les utilisateurs des états financiers du niveau auquel l'exposition au risque de crédit a été réduite à un moment donné, l'entité fournit une information sur l'existence et la conséquence du droit de compensation au moment où l'actif financier sera encaissé conformément à ses

caractéristiques. Lorsque le passif financier, sur lequel il existe un droit de compensation, arrive à échéance avant l'actif financier, l'entité est exposée à un risque de crédit sur le montant total de l'actif si la contrepartie est défaillante après le règlement du passif.

78. Une entité peut avoir signé un ou plusieurs accords de compensation globale qui servent à atténuer son exposition à une perte sur crédit mais qui ne satisfont pas au critère de compensation. Lorsqu'un accord de compensation globale réduit de façon importante le risque de crédit afférent aux actifs financiers non compensés par des passifs financiers à l'égard de la même contrepartie, une entité fournit des informations complémentaires concernant l'effet du contrat. Ces informations indiquent que :

(a) le risque de crédit afférent aux actifs financiers objet d'un accord de compensation globale est éliminé seulement dans la mesure où des passifs financiers dus à la même contrepartie seront réglés après réalisation des actifs ; et

(b) la mesure de la réduction de l'exposition globale au risque de crédit encourue par une entité dans le cadre d'un accord de compensation globale peut changer de façon substantielle sur une courte période postérieure à la date de reporting car chaque opération objet de l'accord influe sur l'exposition au risque.

Il est aussi souhaitable pour une entité de fournir une information sur les caractéristiques des accords de compensation globale qui déterminent la mesure de la réduction de son risque de crédit.

79. Aucune information complémentaire n'est exigée pour satisfaire au paragraphe 73 (a), lorsqu'il n'existe aucun risque de crédit afférent à un actif financier non comptabilisé ou lorsque l'exposition maximum est égale au principal, qui peut être la valeur attribuée à l'émission, la valeur nominale ou tout autre montant similaire contractuel de l'instrument pour lequel une information est fournie conformément au paragraphe 54, ou égal à la juste valeur de l'instrument pour lequel une information est fournie conformément au paragraphe 84. Cependant, pour certains actifs financiers non comptabilisés, la perte maximum qui serait comptabilisée du fait de la défaillance de l'autre partie à l'instrument sous-jacent peut être substantiellement différente des montants pour lesquels une information est fournie selon les paragraphes 54 et 84. Par exemple, une entité peut avoir le droit, en compensant un actif financier non comptabilisé avec un passif financier non comptabilisé, d'atténuer une perte qu'elle aurait dû autrement supporter. Dans ce cas, le paragraphe 73 (a) impose une information complémentaire à celle prévue selon les paragraphes 54 et 84.

80. Le fait de garantir une obligation d'une autre partie expose le garant à un risque de crédit à prendre en compte dans la préparation des informations à fournir imposées par le paragraphe 73. Cette situation peut se produire à la suite, par exemple, d'une opération de titrisation dans laquelle une entité reste exposée au risque de crédit lié aux actifs financiers qui ont été sortis de son état de la situation financière. Si l'entité est obligée, en vertu des dispositions de recours de l'opération, d'indemniser

l'acheteur des actifs des pertes sur crédit, elle indique la nature des actifs sortis de son état de la situation financière, le montant et l'échéancier des flux de trésorerie futurs dus selon le contrat au titre de ces actifs, les caractéristiques de l'obligation de recours et la perte maximum qui peut naître de cette obligation. De la même manière, lorsque des pouvoirs publics locaux garantissent les obligations d'un fournisseur privé d'infrastructures publiques, la perte maximum qui pourrait naître en vertu de cette obligation en cas de défaillance du fournisseur doit être indiquée.

81. Des informations sur les concentrations de risque de crédit sont fournies quand elles ne ressortent pas des autres informations concernant la nature et la situation financière de l'entité et qu'elles peuvent avoir pour conséquence une exposition importante à une perte en cas de défaillance des tiers. L'identification des concentrations importantes fait appel à l'exercice du jugement de la direction en prenant en compte les caractéristiques de l'entité et de ses débiteurs.

82. Des concentrations de risque de crédit peuvent résulter de l'exposition à un débiteur unique ou à des groupes de débiteurs présentant une caractéristique similaire, telle qu'on s'attend à ce que leur capacité à faire face à leurs obligations soit affectée de façon similaire par des changements dans la situation économique ou d'autres conditions. Parmi les caractéristiques qui conduisent à une concentration du risque, figurent la nature des activités exercées par les débiteurs, telle que le secteur d'activité dans lequel ils opèrent, la zone géographique dans laquelle ils exercent leurs activités et le niveau de solvabilité des groupes d'emprunteurs. Par exemple, une mine de charbon détenue par l'État aura normalement des créances clients provenant de la vente de ses produits pour lesquelles le risque de non-paiement subira l'influence de la conjoncture économique propre au secteur de la production d'électricité. Une banque, qui normalement prête à l'échelle internationale, peut avoir un encours important de prêts à des pays moins développés et la capacité de la banque à recouvrer les sommes prêtées peut être gravement affectée par les conditions économiques locales.

83. L'information relative aux concentrations de risque de crédit incluent une description de la caractéristique commune à chaque concentration et du montant maximum de l'exposition au risque de crédit associé à l'ensemble des actifs financiers, comptabilisés ou non, partageant cette caractéristique.

Juste valeur

84. **Pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers, qu'ils soient comptabilisés ou non, une entité fournit des informations sur la juste valeur. Lorsque la détermination de la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier de manière suffisamment fiable s'avère impraticable, compte tenu des contraintes de temps ou de coût, ce fait est indiqué et des informations doivent être fournies sur les principales caractéristiques de l'instrument financier sous-jacent qui sont pertinentes pour déterminer sa juste valeur.**

85. Dans le monde de la finance, l'information sur la juste valeur est largement utilisée pour déterminer la situation financière globale d'une entité et pour prendre des décisions au sujet des instruments financiers pris individuellement. Elle est aussi

pertinente pour de nombreuses décisions prises par les utilisateurs d'états financiers car, dans de nombreux cas, elle reflète le jugement des marchés financiers quant à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus relatifs à un instrument. Une information sur la juste valeur permet des comparaisons entre des instruments financiers ayant en substance les mêmes caractéristiques économiques, indépendamment de leur objet, de leur date d'émission ou d'acquisition, de leur émetteur ou acquéreur. Les justes valeurs fournissent une base neutre pour apprécier la gestion de la direction en indiquant les effets de ses décisions d'acheter, de vendre ou de détenir des actifs financiers et d'encourir, de maintenir ou de sortir des passifs financiers. Lorsqu'une entité ne comptabilise pas dans l'état de la situation financière un actif financier ou passif financier à la juste valeur, elle fournit une information sur la juste valeur dans les notes.

86. Il existe plusieurs méthodes généralement admises pour déterminer la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier. La présentation d'une information sur la juste valeur inclut une information sur la méthode utilisée et sur toutes les hypothèses importantes retenues pour son application.

87. La définition de la juste valeur repose sur une présomption de poursuite de l'activité de l'entité sans aucune intention ou nécessité de la liquider, de réduire de façon importante l'étendue de ses activités ou de s'engager dans une opération à des conditions défavorables. La juste valeur n'est donc pas le montant qu'une entité recevrait ou payerait dans une transaction contrainte, une liquidation involontaire, ou une vente de biens sur saisie. Cependant, une entité prend en compte ses circonstances actuelles pour déterminer les justes valeurs de ses actifs financiers et passifs financiers. Par exemple, la juste valeur d'un actif financier qu'une entité a décidé de vendre pour de la trésorerie dans un futur immédiat, est déterminée par le montant qu'elle espère recevoir d'une telle vente. Le montant de trésorerie résultant d'une vente immédiate sera sensible à des facteurs tels que la liquidité actuelle et la profondeur du marché pour cet actif.

88. Lorsqu'un instrument financier est négocié sur un marché actif et liquide, son prix coté sur ce marché fournit la meilleure indication de la juste valeur. Le prix coté sur un marché approprié d'un actif détenu ou d'un passif à émettre est généralement le cours acheteur du jour et ; pour un actif à acquérir ou un passif détenu, c'est le cours vendeur du jour. Quand les cours acheteurs ou vendeurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de l'opération la plus récente peut donner une indication de la juste valeur actuelle, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement important dans les conditions économiques entre la date de l'opération et la date de reporting. Lorsqu'une entité a des positions actives et passives symétriques, il peut être approprié d'utiliser les prix milieu de marché comme base d'établissement des justes valeurs.

89. Lorsque l'activité de marché est faible, le marché n'est pas bien établi (par exemple, certains marchés de gré à gré) ou les volumes d'opérations sont faibles par rapport au nombre d'unités négociables d'un instrument financier à valoriser, les prix cotés du marché peuvent ne pas être une indication de la juste valeur de l'instrument. Dans ces cas, de même que lorsqu'un prix coté sur un marché n'est pas disponible, des

techniques d'estimation peuvent être utilisées pour déterminer la juste valeur avec une fiabilité suffisante pour satisfaire aux dispositions de la présente Norme. Les techniques qui prévalent sur les marchés financiers font référence à la valeur actuelle de marché d'un autre instrument qui est en substance le même, à l'analyse des flux de trésorerie actualisés et aux modèles de valorisation des options. Lorsqu'elle applique l'analyse des flux de trésorerie actualisés, une entité utilise un taux d'actualisation égal au taux d'intérêt prévalant sur le marché pour des instruments financiers ayant en substance les mêmes conditions et caractéristiques, y compris la solvabilité du débiteur, la durée restant à courir sur laquelle le taux d'intérêt contractuel est fixé, la durée restant à courir de remboursement du principal et la monnaie dans laquelle les paiements seront effectués.

90. La juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier pour une entité, qu'elle soit déterminée à partir de la valeur de marché ou d'une autre façon, est déterminée sans déduction des coûts qui surviendraient lors de l'échange ou du règlement de l'instrument financier sous-jacent. Les coûts peuvent être relativement insignifiants pour des instruments négociés sur des marchés organisés et liquides mais ils peuvent être importants pour d'autres instruments. Les coûts de transaction peuvent inclure les taxes, honoraires et commissions payées à des agents, conseils, courtiers ou arbitragistes et les droits perçus par les organismes de contrôle ou les bourses de valeurs.

91. Lorsqu'un instrument n'est pas négocié sur un marché financier organisé, il peut ne pas être approprié pour une entité de déterminer et d'indiquer un montant unique qui représente une estimation de la juste valeur. A la place, il peut être plus utile d'indiquer une information sur une fourchette de montants dans laquelle on peut croire raisonnablement que se trouve la juste valeur d'un instrument financier.

92. Lorsque la présentation d'une information sur la juste valeur est omise car la détermination de la juste valeur de façon suffisamment fiable s'avère impraticable, une information est donnée pour aider les utilisateurs des états financiers à former leur propre jugement sur la mesure des différences possibles entre la valeur comptable des actifs financiers et des passifs financiers et leur juste valeur. En plus de l'explication de l'omission et des principales caractéristiques des instruments financiers qui sont pertinentes pour leur valeur, une information est fournie à propos du marché de ces instruments. Dans certains cas, les termes et conditions des instruments pour lesquels une information est fournie selon le paragraphe 54 peuvent constituer une information suffisante concernant les caractéristiques de l'instrument. Lorsqu'elle détient une base raisonnable pour le faire, la direction peut indiquer son avis sur la relation qui existe entre la juste valeur et la valeur comptable des actifs financiers et passifs financiers pour lesquels elle est incapable de déterminer une juste valeur.

93. La valeur comptable historique des créances et des dettes consentis dans des conditions commerciales normales constitue une juste valeur approximative. De même, la juste valeur d'un dépôt passif sans échéance spécifiée est le montant payable à vue à la date de reporting.

94. L'information sur la juste valeur relative à des catégories d'actifs financiers ou passifs financiers qui sont comptabilisés dans l'état de la situation financière pour une valeur différente de la juste valeur, est fournie d'une manière qui permet d'établir une comparaison entre la valeur comptable et la juste valeur. Ainsi, les justes valeurs des actifs financiers et passifs financiers comptabilisés sont regroupées par catégories et ne sont compensées que dans la mesure où leurs valeurs comptables le sont également. Les justes valeurs des actifs financiers et passifs financiers non comptabilisés sont présentées dans une ou des catégories distinctes des instruments financiers comptabilisés et ne sont compensés que dans la mesure où ils satisfont aux critères de compensation des actifs financiers et passifs financiers comptabilisés.

Actifs financiers comptabilisés pour un montant supérieur à la juste valeur

95. **Lorsqu'une entité comptabilise un ou plusieurs actifs financiers pour un montant supérieur à leur juste valeur, l'entité fournit les informations suivantes :**

(a) la valeur comptable et la juste valeur soit des actifs pris individuellement, soit des regroupements appropriés des autres actifs pris individuellement ; et

(b) les raisons pour ne pas diminuer la valeur comptable, notamment la nature des éléments probants qui permettent à la direction de penser que la valeur comptable sera recouvrée.

96. La direction exerce son jugement pour déterminer le montant qu'elle s'attend à recouvrer d'un actif financier et s'il faut déprécier la valeur comptable de l'actif lorsque celle-ci est supérieure à la juste valeur. L'information imposée par le paragraphe 95 fournit aux utilisateurs des états financiers une base leur permettant de comprendre l'exercice du jugement de la direction et d'apprécier la possibilité que les circonstances puissent changer et conduire à une diminution de la valeur comptable de l'actif dans le futur. Lorsque cela est nécessaire, les informations requises par le paragraphe 95(a) sont regroupées de telle manière qu'elles traduisent les raisons qui conduisent la direction à ne pas diminuer la valeur comptable.

97. Les méthodes comptables d'une entité relatives à la comptabilisation de la diminution de valeur des actifs financiers, indiquées selon le paragraphe 54, permettent d'expliquer pourquoi un actif financier particulier est comptabilisé à une valeur supérieure à la juste valeur. De plus, l'entité fournit les raisons et les indications spécifiques à l'actif qui donnent à la direction la base permettant de conclure que la valeur comptable de l'actif sera recouvrée. Par exemple, la juste valeur d'un prêt à taux fixe qui doit être détenu jusqu'à échéance peut devenir inférieure à sa valeur comptable suite à une augmentation des taux d'intérêt. Dans ce cas, le prêteur peut ne pas avoir diminué la valeur comptable car il n'existe aucune indication qui laisse penser que l'emprunteur sera probablement défaillant.

Couvertures d’opérations futures attendues

98. **Lorsqu’une entité a comptabilisé un instrument financier en tant que couverture de risques liés à des opérations futures attendues, elle fournit les informations suivantes :**

(a) une description des opérations attendues, y compris le délai à courir avant leur réalisation prévue ;

(b) une description des instruments de couverture ; et

(c) le montant de tout profit ou toute perte différé ou non comptabilisé et l’échéancier attendu de la comptabilisation en produit ou en charge.

99. Les méthodes comptables d’une entité indiquent les circonstances dans lesquelles un instrument financier est comptabilisé en tant que couverture et la nature du traitement particulier appliqué à l’instrument pour sa comptabilisation et son évaluation. Les informations à fournir en vertu du paragraphe 98 permettent aux utilisateurs des états financiers d’une entité de comprendre la nature et l’effet de la couverture d’une opération future attendue. Les informations peuvent être fournies sur une base globale lorsqu’une position couverte se compose de plusieurs opérations attendues ou a été couverte par plusieurs instruments financiers.

100. Le montant indiqué conformément au paragraphe 98(c) comprend tous les profits et pertes encourus sur les instruments financiers qualifiés de couverture d’opérations futures attendues, que ces profits et pertes aient été comptabilisés ou non dans les états financiers. Le profit ou la perte encouru peut être latent mais enregistré dans l’état de la situation financière de l’entité en conséquence de la comptabilisation de l’instrument de couverture à sa juste valeur, il peut ne pas être comptabilisé si l’instrument de couverture est comptabilisé sur la base du coût, ou il peut avoir été réalisé si l’instrument de couverture a été vendu ou réglé. Dans chacun de ces cas toutefois, le profit ou la perte encouru sur l’instrument de couverture n’a été comptabilisé dans l’état de la performance financière de l’entité qu’au dénouement de l’opération de couverture.

Autres informations à fournir

101. La fourniture d’informations complémentaires est encouragée lorsqu'il est probable que celles-ci permettront aux utilisateurs des états financiers de mieux comprendre les instruments financiers. Il peut être souhaitable de fournir certaines informations telles que :

(a) le montant total de la variation de la juste valeur des actifs financiers et passifs financiers qui a été comptabilisée en produit ou en charge sur la période ;

(b) le montant total des profits ou pertes différés ou non comptabilisés sur les instruments de couverture autres que ceux portant sur la couverture d’opérations futures attendues ; et

(c) la valeur comptable moyenne globale sur la période des actifs financiers et passifs financiers comptabilisés, la valeur moyenne globale du principal, qui peut être la valeur attribuée à l'émission, la valeur nominale ou tout autre

montant similaire des actifs financiers et passifs financiers non comptabilisés au cours de l'année, ainsi que la juste valeur moyenne globale de tous les actifs financiers et passifs financiers, en particulier lorsque les montants disponibles à la date de reporting ne sont pas représentatifs des montants disponibles au cours de la période.

Disposition transitoire

102. Lorsque l'information comparative pour les exercices antérieurs n'est pas disponible lors de la première application de la présente Norme comptable internationale du secteur public, une telle information n'a pas à être fournie.

Date d'entrée en vigueur

103. Une entité doit appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2003, elle doit l'indiquer.

104. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Guide d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 15, mais n'en fait pas partie intégrante.

Dispositions de IPSAS 15 – Aperçu général

IG1. Toutes les entités devront examiner les paragraphes 1 à 8 relatifs au champ d'application et consulter la définition d'un instrument financier et le commentaire y afférent (paragraphes 9 à 21) pour déterminer quand la Norme s'applique et si elles détiennent des instruments financiers.

IG2. Les paragraphes pertinents de la Norme pour les entités ne possédant *que* des actifs financiers sont les paragraphes 48 à 101 (Informations à fournir).

IG3. Les paragraphes pertinents de la Norme pour les entités ne possédant *que* des passifs financiers sont les paragraphes 22 à 28 et 36 à 38 (Présentation), et les paragraphes 48 à 72, 84 à 94 et 98 à 101 (Informations à fournir).

IG4. Les paragraphes pertinents de la Norme pour les entités ne possédant *que* des instruments de capitaux propres sont les paragraphes 22 à 28 et 36 à 38 (Présentation), et les paragraphes 50 à 62 et 98 à 101 (Informations à fournir).

IG5. Lorsque des entités détiennent à la fois des actifs financiers et des passifs financiers, d'autres paragraphes sont pertinents : les paragraphes 39 à 47 (Présentation).

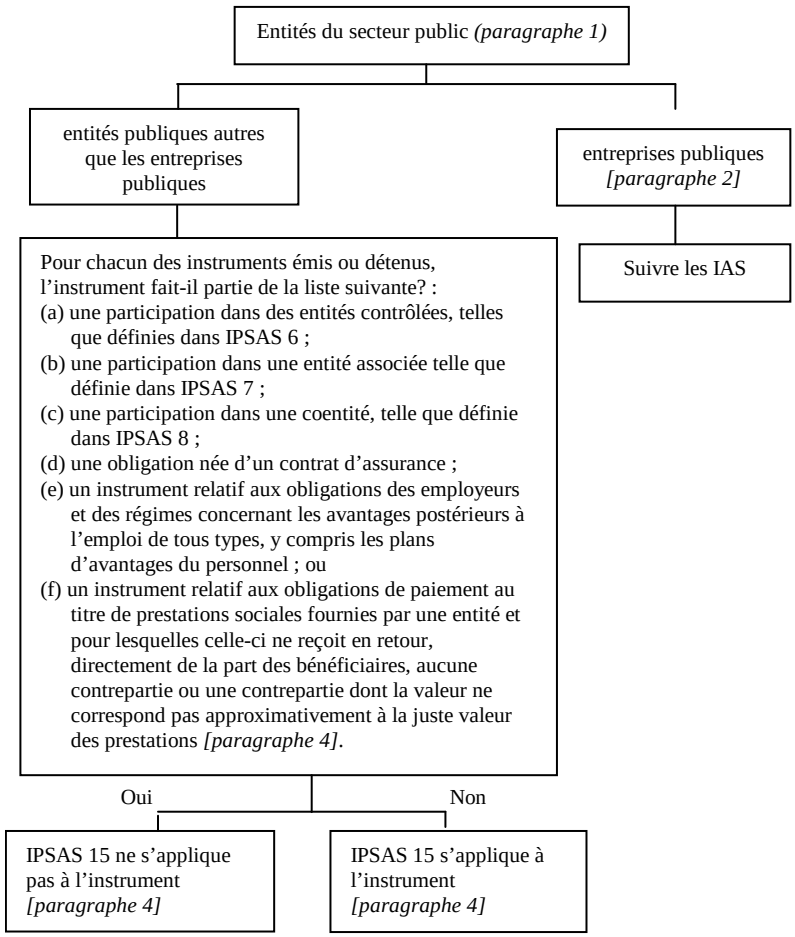
IG6. Lorsque des entités détiennent à la fois des passifs financiers et des instruments d'actif net/situation nette, des paragraphes supplémentaires sont pertinents : les paragraphes 29 à 35 (Présentation).

IG7. Des informations comparatives doivent être fournies pour tous les instruments (voir IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 60 à 63), sauf, si elles ne sont pas disponibles, pendant l'année de la première adoption (paragraphe 102).

Synthèse de l'applicabilité de la Norme, dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

La présente section donne une vue d'ensemble des dispositions relatives aux actifs financiers, aux passifs financiers et aux instruments de capitaux propres. Les diagrammes suivants identifient les paragraphes en caractères gras fondamentaux de la Norme.

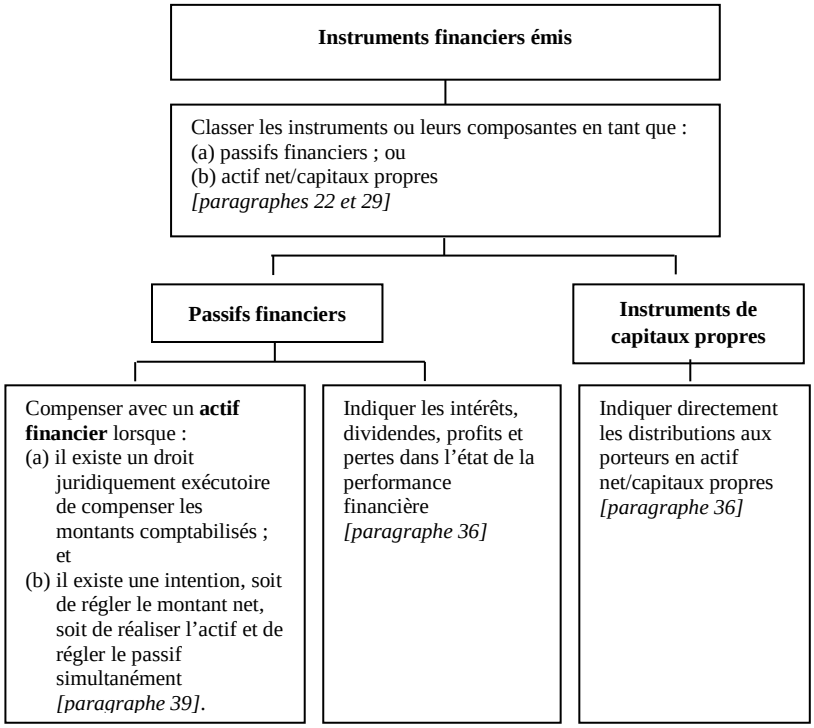
Champ d'application de la Norme



Champ d'application

IG8. La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public qui présentent des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Les entreprises publiques sont exclues du champ d'application de ces IPSAS (paragraphe 2), mais la *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board explique que les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS). La présente Norme dispense également les instruments financiers des types identifiés au paragraphe 4 de la Norme de l'obligation de conformité aux règles relatives à la présentation et aux informations à fournir qu'elle prescrit. Les paragraphes 5 à 8 fournissent un commentaire sur ces instruments financiers exclus.

Présentation : instruments financiers émis



IG9. La présente Norme établit les dispositions relatives à la présentation des instruments financiers. Les instruments financiers peuvent être classés en tant qu'actifs financiers, passifs financiers ou instruments de capitaux propres. Ces termes sont définis au paragraphe 9 de la présente Norme. Les paragraphes de commentaires 10 à 21 contiennent une discussion complémentaire qui clarifie la définition de ces termes et ce que constitue un instrument financier. Les paragraphes IE3 à IE16 des Exemples d'application incluent des exemples d'instruments financiers couverts par la présente Norme.

Classement

IG10. La Norme impose à l'émetteur d'un instrument financier de le classer, ou d'en classer les composantes, en tant que passif financier ou actif net/situation nette (paragraphe 22). Le commentaire des paragraphes 23 à 28 donne aux utilisateurs des indications pour distinguer la nature des instruments, afin de faciliter leur classement cohérent par tous les utilisateurs. Les paragraphes IE18 à IE21 des Exemples d'application donnent des exemples d'instruments qui doivent être classés en tant que passifs ou actif net/situation nette.

IG11. Il est probable que peu d'entités du secteur public émettront des instruments financiers composés (paragraphe 30). La Norme prescrit que, lorsque de tels instruments sont émis, les composantes de passif financier et d'actif net/situation nette doivent être classées et indiquées séparément (paragraphe 29). Les paragraphes de commentaires 31 à 33 et les paragraphes IE22 et IE23 des Exemples d'application traitent des diverses situations dans lesquelles un classement séparé est nécessaire. Les paragraphes 34 et 35 établissent deux méthodes selon lesquelles les préparateurs pourraient attribuer une valeur comptable aux diverses composantes, et le

paragraphe IE24 des Exemples d'application illustre par un exemple comment attribuer des valeurs aux composantes.

Intérêts, dividendes, pertes et profits

IG12. La Norme prescrit quand ces éléments doivent être classés en produits ou en charges, ou en déduction directe de l'actif net/situation nette (paragraphe 36). Les paragraphes 37 et 38 donnent d'autres indications et éclaircissements concernant ces classements.

Compensation

IG13. La présente Norme prescrit quand une entité doit compenser un actif financier et un passif financier dans l'état de la situation financière (paragraphe 39). Le commentaire qui suit comporte une explication de la différence entre la compensation des instruments et l'arrêt de la comptabilisation d'un instrument (paragraphe 41), traite des conditions nécessaires pour qu'une compensation soit autorisée (paragraphes 42 à 45) et donne des exemples de situations dans lesquelles la compensation ne serait pas permise (paragraphes 46 et 47). Le paragraphe 40 donne un exemple de situation dans laquelle des instruments doivent être compensés, en observant que dans d'autres circonstances, une présentation séparée compatible avec les caractéristiques de l'instrument en tant qu'actif ou passif est appropriée. Le paragraphe IE25 des Exemples d'application observe que les « instruments synthétiques » comportant des composantes d'actif financier et de passif financier ne doivent pas être compensés sauf s'ils répondent aux critères de compensation détaillés au paragraphe 39.

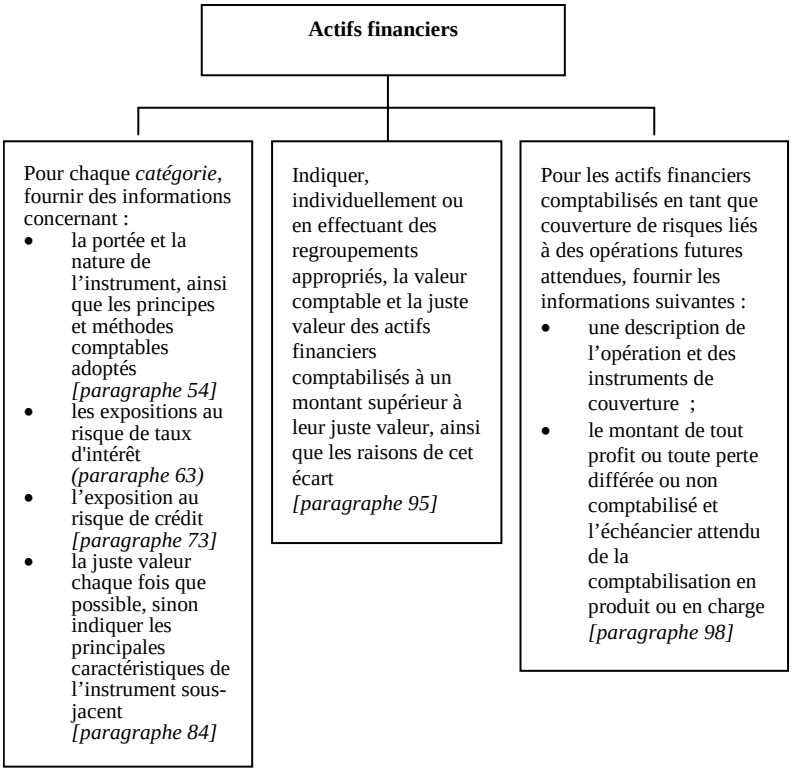
IG14. Les paragraphes 77, 78 et 94 de la Norme contiennent une discussion complémentaire relative à la compensation et aux informations à fournir nécessaires dans ces circonstances.

Informations à fournir

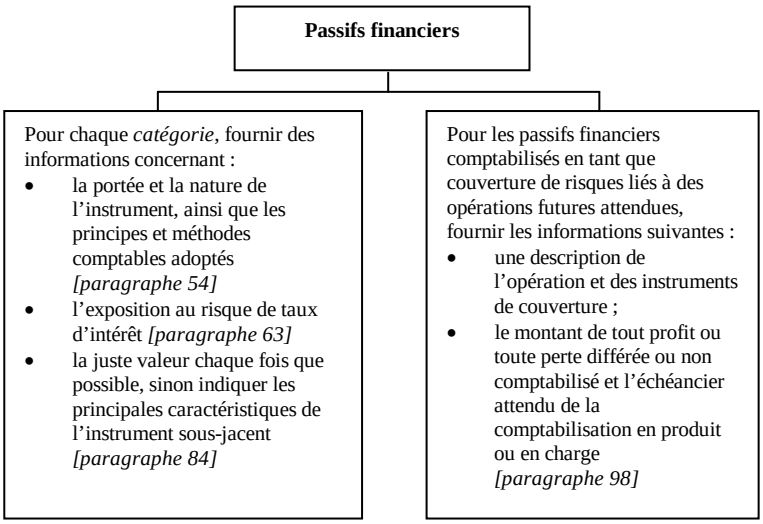
Méthodes de gestion des risques

L'entité doit décrire ses objectifs et méthodes de gestion des risques (paragraphe 50).

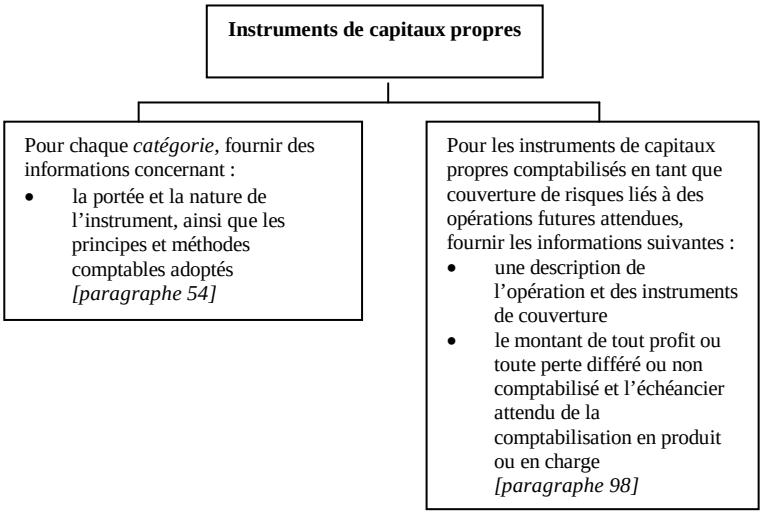
Informations à fournir pour les actifs financiers



Informations à fournir pour les passifs financiers



Informations à fournir pour les instruments de capitaux propres



IG15. Pour un exemple complet des informations à fournir pour les instruments financiers en application de la présente Norme, se reporter au paragraphe IE31 des Exemples d'application.

Risque

IG16. Une discussion au sujet des diverses formes de risques liés aux instruments financiers figure au paragraphe 49 de la Norme. Si la Norme impose de communiquer des objectifs et méthodes de gestion des risques (paragraphe 50), les paragraphes de commentaire correspondants, 51 à 53, indiquent qu'en dehors de l'inclusion spécifique exigée en vertu du paragraphe 50, le format, l'emplacement et le niveau de détail sont laissés à l'appréciation de la direction.

Termes, conditions et méthodes comptables

IG17. La présente Norme impose d'indiquer la portée et la nature des instruments financiers et des principes et méthodes comptables employés (paragraphe 54). Les paragraphes de commentaires 55 à 62 et les paragraphes IE26 et IE27 des exemples d'application donnent des indications sur les types d'information qui peuvent être appropriés et les cas dans lesquels les informations doivent être communiquées.

Risque de taux d'intérêt

IG18. Les raisons de l'obligation de fournir des informations au sujet de l'exposition au risque de taux d'intérêt, imposée par le paragraphe 63, ainsi que des commentaires sur les types d'informations qui doivent être indiqués figurent dans les paragraphes de commentaire 64 à 70. Les paragraphes 71 et 72 donnent des commentaires sur la présentation de ces informations.

Risque de crédit

IG19. Les raisons de l'obligation de fournir des informations au sujet de l'exposition au risque de crédit pour les actifs financiers de l'entité figurent aux paragraphes 74 et 75 de la Norme. Les paragraphes de commentaire 76 à 83 donnent au lecteur des exemples et traitent des cas dans lesquels les informations sur le risque de crédit sont souhaitables ou nécessaires.

Juste valeur

IG20. Le paragraphe 85 explique pourquoi la Norme impose la communication d'informations sur la juste valeur. Pour une discussion sur la détermination de la juste valeur, voir les paragraphes 86 à 91 et le paragraphe 93 de la Norme.

IG21. Le paragraphe 84 de la Norme dispense les préparateurs de l'obligation de communiquer les informations sur la juste valeur pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers lorsque cela s'avère impossible en termes de temps ou de coût. Pour une discussion concernant cette dispense et les informations à fournir, voir le paragraphe de commentaire 92.

IG22. Lorsque des catégories d'actifs financiers ou de passifs financiers sont comptabilisées pour une valeur différente de la juste valeur, le paragraphe 94 observe que les informations doivent être fournies d'une manière qui permet d'établir une comparaison entre la valeur comptable et la juste valeur.

Actifs financiers comptabilisés pour un montant supérieur à la juste valeur

IG23. Dans certains cas, la direction décide de ne pas déprécier les valeurs comptables des actifs financiers à leur juste valeur. Le paragraphe 95 impose la communication de certaines informations lorsque c'est le cas. Les paragraphes 96 et 97 contiennent une discussion à ce sujet.

Couvertures d'opérations futures attendues

IG24. Le paragraphe 98 impose la communication de certaines informations relatives aux instruments financiers utilisés pour couvrir les risques liés à une opération future attendue. Le paragraphe 99 explique pourquoi ces informations sont importantes. Il explique également quand ces informations peuvent être fournies sur une base globale. Le paragraphe 100 précise les types de postes qui seraient inclus dans le paragraphe 98(c) relatif à la communication de tout profit ou perte différé ou non comptabilisé.

Autres informations à fournir

IG25. La Norme encourage les préparateurs à communiquer les informations susceptibles d'aider les utilisateurs à mieux comprendre les états financiers. Pour des exemples de ces informations à fournir, voir le paragraphe 101.

Exemples d’application

Ces exemples accompagnent IPSAS 15, mais n’en font pas partie intégrante.

IE1. La présente annexe explique et illustre l'application de certains aspects de la Norme à divers instruments financiers couramment utilisés. Les exemples détaillés n'ont qu'une valeur d'illustration et ne représentent pas nécessairement la seule base pour appliquer la Norme dans les circonstances spécifiques décrites. Le fait de changer un ou deux éléments des hypothèses retenues dans ces exemples peut conduire à des conclusions sensiblement différentes quant à la présentation et aux informations à fournir sur un instrument financier particulier. La présente annexe ne traite pas de la mise en œuvre de toutes les dispositions de la Norme dans les exemples fournis. Dans tous les cas, ce sont les dispositions de la Norme qui prévalent.

IE2. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation et de l’évaluation des instruments financiers. Dans une optique d’illustration, certaines pratiques de comptabilisation et d’évaluation peuvent être retenues mais elles ne sont pas imposées.

Définitions

Types d’instruments financiers couramment utilisés, actifs financiers et passifs financiers

IE3. Un encours en devises (de la trésorerie) est un actif financier parce qu'il représente le moyen d'échange et qu'il constitue par conséquent l'étalon à partir duquel toutes les opérations sont évaluées et présentées dans les états financiers. Un dépôt de trésorerie dans une banque ou dans un établissement financier similaire constitue un actif financier parce qu'il représente le droit contractuel pour le déposant d'obtenir de l'établissement de la trésorerie ou de tirer un chèque ou un instrument similaire contre le solde en faveur d'un créancier en paiement d'un passif financier.

IE4. Parmi les actifs financiers qui représentent un droit contractuel à recevoir de la trésorerie à une date future et parmi les passifs financiers correspondants qui représentent une obligation contractuelle de livrer de la trésorerie à une date future, on peut citer :

(a) les créances clients et les dettes fournisseurs ;

(b) les effets à recevoir et les effets à payer ;

(c) les prêts et les emprunts ; et

(d) les créances obligataires et les dettes obligataires.

Dans chacun de ces exemples, le droit contractuel, pour une partie, de recevoir (ou l’obligation de payer) de la trésorerie est contrebalancée par l’obligation correspondante, pour une autre partie, de payer (ou le droit de recevoir).

IE5. Il existe un autre type d’instrument financier pour lequel l’avantage économique à recevoir ou à donner en échange est un actif financier autre que de la trésorerie. Par exemple, un effet à payer en obligations assorties de notations élevées confère à son porteur le droit contractuel de recevoir, et à son émetteur l'obligation contractuelle de livrer, des obligations et non de la trésorerie. Ces obligations sont des actifs financiers parce qu'elles représentent l'obligation pour l’émetteur de payer de la

trésorerie. L’effet est donc un actif financier pour le porteur de l’effet et un passif financier pour l’émetteur de l’effet.

IE6. En vertu de IPSAS 13, un contrat de location-financement est comptabilisé comme une vente à paiements différés. Le contrat de location est considéré avant tout comme un droit pour le bailleur de recevoir, et une obligation pour le preneur d'effectuer, une série de paiements semblables pour l'essentiel à ceux qu'exigerait le remboursement d'un emprunt, principal et intérêts confondus. Le bailleur comptabilise son investissement dans le montant à recevoir en vertu du contrat de location plutôt que dans l’actif loué lui-même. En revanche, une location simple est considérée avant tout comme un contrat incomplet obligeant le bailleur à permettre l'utilisation d'un actif au cours d'une période future en échange d'une contrepartie assimilable à des honoraires versés au titre de services. Le bailleur continue de comptabiliser l’actif loué plutôt qu’un montant à recevoir dans l’avenir en vertu du contrat. Par conséquent, le contrat de location-financement est considéré comme un instrument financier alors qu’une location simple n’est pas considérée comme un instrument financier (sauf en ce qui concerne les paiements individuels échus et exigibles).

Instruments de capitaux propres

IE7. Les entités du secteur public n’émettent généralement pas d’instruments de capitaux propres, à l’exception des entreprises publiques partiellement privatisées. Les actions ordinaires, certains types d'actions de préférence et les bons ou options de souscription ou d'acquisition d'actions ordinaires de l'entité émettrice constituent des exemples d'instruments de capitaux propres. L’obligation pour une entité d'émettre ses propres instruments de capitaux propres en échange d’actifs financiers d’une autre partie n’est pas potentiellement défavorable dans la mesure où elle conduit à une augmentation de l’actif net/situation nette et ne peut générer de perte pour l’entité. Le fait que les porteurs actuels d’une part dans l’actif net/situation nette de l’entité puissent constater une diminution de la juste valeur de leur intérêt du fait de ladite obligation ne signifie pas que celle-ci soit défavorable à l’entité elle-même.

IE8. Une option ou tout autre instrument similaire acquis par une entité et lui donnant le droit de racheter ses propres instruments de capitaux propres n'est pas un actif financier de l'entité. L'entité ne recevra ni de la trésorerie ni aucun autre actif financier lors de l'exercice de l'option. L’exercice de l’option n’est pas potentiellement favorable à l’entité car il entraîne une réduction de son actif net/situation nette et une sortie d’actifs. Toute variation de l’actif net/situation nette résultant pour l’entité du rachat et de l’annulation de ses instruments de capitaux propres représente un transfert entre les porteurs de ces instruments qui ont abandonné leur intérêt dans l’actif net/situation nette et ceux qui l’ont conservé plutôt qu’un profit ou une perte pour l’entité.

Instruments financiers dérivés

IE9. A leur création, les instruments financiers dérivés confèrent à une partie un droit contractuel d'échanger des actifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement favorables, ou une obligation contractuelle d'échanger des actifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement défavorables.

Certains instruments comportent à la fois un droit et une obligation de procéder à un échange. Dans la mesure où les termes de l'échange sont déterminés dès la création des instruments dérivés, ils peuvent devenir favorables ou défavorables au fur et à mesure que les prix évoluent sur les marchés financiers.

IE10. Une option d'achat ou de vente d'instruments financiers donne à leur porteur un droit d'obtenir des avantages économiques futurs potentiels associés aux variations de juste valeur de l'instrument financier sous-jacent au contrat. Inversement, le souscripteur d'une option assume une obligation de renoncer aux avantages économiques futurs potentiels ou de supporter des pertes potentielles d'avantages économiques associés aux variations de juste valeur de l'instrument financier sous-jacent. Le droit contractuel du porteur et l'obligation du souscripteur répondent respectivement à la définition d'un actif financier et d'un passif financier. L'instrument financier sous-jacent à une option peut être un actif financier, comme des actions et des instruments portant intérêt. Une option peut imposer au souscripteur l'émission d'un instrument de dette plutôt que le transfert d'un actif financier mais, si l'option était exercée, l'instrument sous-jacent constituerait toujours un actif financier du porteur. Le droit du porteur de l'option d'échanger les actifs à des conditions potentiellement favorables et l'obligation du souscripteur d'échanger les actifs à des conditions potentiellement défavorables sont distincts des actifs sous-jacents devant être échangés lors de l'exercice de l'option. La nature du droit du porteur et de l'obligation du souscripteur n'est en rien affectée par la probabilité d'exercice de l'option. Une option d'achat ou de vente d'un actif autre qu'un actif financier (tel qu'une marchandise) ne donne pas lieu à un actif financier ou à un passif financier car elle ne satisfait pas aux conditions des définitions concernant la réception ou la livraison d'actifs financiers ou l'échange d'instruments financiers.

IE11. Un contrat à terme de gré à gré devant être réglé dans un délai de six mois et dans lequel l'une des parties (l'acheteur) s'engage à remettre 1 000 000 en trésorerie en échange d'obligations d'État à taux fixe d'une valeur nominale de 1 000 000 et l'autre partie (le vendeur) s'engage à remettre des obligations d'État à taux fixe d'une valeur nominale de 1 000 000 en échange d'un montant en trésorerie de 1 000 000 est un autre exemple d'instrument financier dérivé. Pendant les six mois, les deux parties ont un droit contractuel et une obligation contractuelle d'échanger des instruments financiers. Si le prix de marché des obligations d'État monte à plus de 1 000 000, les conditions seront favorables pour l'acheteur et défavorables pour le vendeur ; s'il tombe en dessous de 1 000 000, l'effet sera contraire. L'acheteur a à la fois un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option d'achat et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à l'obligation d'une option de vente souscrite ; le vendeur a un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option de vente détenue et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à une option d'achat émise. Comme pour les options, ces droits et obligations contractuels constituent des actifs financiers et des passifs financiers séparés et distincts des instruments financiers sous-jacents (les obligations et la trésorerie devant être échangés). La différence importante entre un contrat à terme de gré à gré et un contrat d'option tient au fait que les deux parties d'un contrat à terme

de gré à gré ont une obligation d'exécution au moment convenu, alors que dans un contrat d'option l'exécution n'intervient que si et au moment où le porteur de l'option choisit de l'exercer.

IE12. De nombreux autres types d'instruments dérivés comportent un droit ou une obligation de procéder à un échange futur ; notamment des swaps de taux d'intérêt et des swaps de devises, des taux plafond, des tunnels (collars) et des taux plancher, des engagements de prêts des facilités d'émission d'effets et des lettres de crédit. Un contrat de swap de taux d'intérêt peut être considéré comme la variante d'un contrat à terme de gré à gré dans lequel les parties s'engagent à effectuer une série d'échanges futurs de montants en trésorerie, l'un des montants étant calculé par rapport à un taux d'intérêt variable et l'autre par rapport à un taux fixe. Les contrats à terme normalisés constituent une autre variante des contrats à terme de gré à gré dont ils diffèrent essentiellement par le fait que ce sont des contrats normalisés et négociés en bourse.

Contrats de marchandises et instruments financiers liés à des marchandises

IE13. Comme indiqué au paragraphe 18 de la Norme, les contrats qui prévoient uniquement un règlement par réception ou livraison d'un actif physique (par exemple, une option, un contrat à terme de gré à gré ou normalisé sur de l'argent) ne sont pas des instruments financiers. La plupart des contrats de marchandises sont des contrats de ce type. Certains sont normalisés et négociés sur des marchés organisés plus ou moins de la même façon que des instruments financiers dérivés. Ainsi, un contrat à terme normalisé de marchandises peut être immédiatement acheté et vendu pour de la trésorerie parce qu'il est coté sur une bourse et qu'il peut changer plusieurs fois de mains. Cependant, les parties qui achètent et vendent le contrat négocient en réalité la marchandise sous-jacente. La faculté d'acheter ou de vendre un contrat de marchandises pour de la trésorerie, la facilité avec laquelle celui-ci peut être acheté ou vendu et la possibilité de négocier un règlement en trésorerie de l'obligation de recevoir ou de livrer la marchandise ne modifient pas la caractéristique fondamentale du contrat dans un sens qui créerait un instrument financier.

IE14. Un contrat qui implique la réception ou la livraison d'actifs physiques ne génère pas un actif financier pour une partie et un passif financier pour l'autre partie, à moins que le paiement correspondant ne soit différé au-delà de la date à laquelle les actifs physiques sont transférés. C'est le cas pour l'achat ou la vente de biens à crédit.

IE15. Certains contrats sont liés à des marchandises mais n'impliquent pas un règlement par réception ou livraison d'une marchandise. Ils spécifient un règlement par versements de trésorerie qui sont calculés selon une formule prévue au contrat plutôt que par des paiements de montants fixes. Ainsi, le montant en principal d'une obligation peut être calculé en appliquant à une quantité fixe de pétrole le prix de marché du pétrole prévalant à l'échéance de l'obligation. Le principal est indexé par référence au prix d'une marchandise mais il est réglé uniquement en trésorerie. Un contrat de ce type constitue un instrument financier.

IE16. La définition d'un instrument financier englobe également un contrat donnant lieu à un actif ou un passif non financier en plus d'un actif ou d'un passif financier. Bien

souvent, ce type d'instrument financier donne à une partie la possibilité d'échanger un actif financier contre un actif non financier. Ainsi, une obligation liée au pétrole peut donner à son porteur le droit de recevoir un flux de paiements d'intérêts selon une périodicité fixée et un montant fixé de trésorerie à l'échéance, avec l'option d'échanger le montant en principal contre une quantité fixée de pétrole. Les chances d'exercice de cette option varieront dans le temps en fonction de la comparaison entre la juste valeur du pétrole et le ratio d'échange trésorerie/pétrole (le prix d'échange) inhérent à l'obligation. Les intentions du porteur de l'obligation quant à l'exercice de l'option n'affectent pas la substance des actifs qui la composent. L'actif financier du porteur et le passif financier de l'émetteur font de l'obligation un instrument financier, indépendamment des autres types d'actifs et de passifs également créés.

IE17. Bien que la présente Norme n'ait pas été élaborée pour s'appliquer à des contrats de marchandises ou à d'autres contrats qui ne satisfont pas à la définition d'un instrument financier, les entités peuvent examiner s'il est approprié d'appliquer à ces contrats les parties pertinentes des dispositions normatives relatives aux notes.

Passifs et actif net/situation nette

IE18. Bien qu'il soit rare que les entités du secteur public émettent des instruments de capitaux propres, si de tels instruments sont émis, il est relativement facile pour les émetteurs de classer certains types d'instruments financiers en tant que passifs ou en tant qu'actif net/situation nette. Les actions ordinaires et les options qui lorsqu'elles sont exercées imposent au souscripteur /émetteur de l'option d'émettre des actions ordinaires, constituent des exemples d'instruments de capitaux propres. Les actions ordinaires n'obligent pas l'émetteur à transférer des actifs aux actionnaires sauf lorsqu'il procède officiellement à une distribution et devient légalement obligé vis-à-vis des actionnaires d'agir ainsi. Le cas peut se produire après une décision de distribution de dividendes ou lorsque l'entité est en liquidation et que des actifs restant après le règlement des dettes deviennent distribuables aux actionnaires.

Instruments d'emprunt « perpétuels"»

IE19. Les instruments d'emprunt « perpétuels » tels que les obligations « perpétuelles » et les effets de dette et de capital confèrent normalement à leur porteur le droit contractuel de recevoir des paiements au titre d'intérêts à dates fixées jusqu'à une date future indéterminée, assortis soit d'aucun droit de percevoir un remboursement du principal soit assortis d'un droit de percevoir un remboursement du principal selon des termes qui le rendent très improbable ou très lointain. Une entité peut, par exemple, émettre un instrument financier qui lui impose de procéder à des paiements annuels à perpétuité équivalents à un taux d'intérêt fixé de 8 % appliqué sur une valeur au pair ou à un montant en principal de 1 000. En supposant que 8% soit le taux d'intérêt du marché pour l'instrument à la date de son émission, l'émetteur assume l'obligation contractuelle de procéder à un flux de paiements futurs d'intérêts d'une juste valeur (valeur actualisée) de 1 000. Le porteur et l'émetteur de l'instrument détiennent respectivement un actif financier et un passif financier de 1 000 et comptabilisent chaque année, à titre perpétuel, un produit ou une charge financière correspondante de 80.

Actions de préférence

IE20. Les actions de préférence peuvent être émises avec différents droits. Pour classer une action de préférence en tant que passif ou en tant qu'actif net/situation nette, une entité apprécie les droits particuliers attachés à l'action pour déterminer s'ils répondent à la caractéristique fondamentale d'un passif financier. Ainsi, une action de préférence qui prévoit une date de rachat spécifique ou au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier si l'émetteur a l'obligation de transférer des actifs financiers au porteur de l'action. L'incapacité de l'émetteur de satisfaire à une obligation de rachat d'une action de préférence quand il est contractuellement tenu de le faire, que ce soit en raison d'une insuffisance de fonds ou d'une restriction statutaire, n'annule pas cette obligation. Une option de rachat des actions par l'émetteur ne répond pas à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur n'a pas l'obligation actuelle de transférer des actifs financiers aux actionnaires. Le rachat des actions ne s'effectue qu'à la discrétion de l'émetteur. Toutefois, une obligation peut être créée lorsque l'émetteur des actions exerce son option, généralement en notifiant formellement aux actionnaires son intention de racheter les actions.

IE21 Lorsque des actions de préférence ne sont pas rachetables, le classement approprié est déterminé par les autres droits qui peuvent leur être attachés. Lorsque les distributions aux porteurs d'actions de préférence, à dividende cumulatif ou non, sont à la discrétion de l'émetteur, les actions sont des instruments de capitaux propres.

Instruments financiers composés

IE22. Le paragraphe 29 de la Norme s'applique uniquement à un groupe limité d'instruments composés afin que les composantes passif et capitaux propres ou actif net/situation nette figurent séparément dans l'état de la situation financière des émetteurs. Le paragraphe 29 ne traite pas des instruments composés du point de vue des porteurs.

IE23. Un titre d'emprunt assorti d'une option incorporée de conversion, comme une obligation convertible en actions ordinaires de l'émetteur, est une forme courante d'instrument financier composé. Le paragraphe 29 de la Norme impose que l'émetteur d'un tel instrument financier présente séparément dans l'état de la situation financière la composante passif et la composante capitaux propres (ou actif net/situation nette) dès leur comptabilisation initiale.

(a) L'obligation de l'émetteur de procéder à des paiements planifiés du principal et des intérêts constitue un passif financier qui existe aussi longtemps que l'instrument n'est pas converti. A l'origine, la juste valeur de la composante passif est la valeur des flux de trésorerie futurs contractuels actualisés au taux d'intérêt appliqué par le marché à cette date aux instruments ayant des conditions de crédit comparables et offrant pour l'essentiel les mêmes flux de trésorerie, selon les mêmes conditions mais sans l'option de conversion.

(b) L'instrument de capitaux propres est une option incorporée de conversion du passif en actif net/situation nette de l'émetteur. La juste valeur de l'option comprend sa valeur temps et, s'il y a lieu, sa valeur intrinsèque. La valeur intrinsèque d'une option ou de tout autre instrument financier dérivé est

l’excédent éventuel de la juste valeur de l’instrument financier sous-jacent sur le prix contractuel auquel l’instrument sous-jacent doit être acquis, émis, vendu ou échangé. La valeur temps d’un instrument dérivé est sa juste valeur moins sa valeur intrinsèque. La valeur temps est associée au temps restant à courir jusqu’à l’échéance ou l’expiration de l’instrument dérivé. Elle reflète le produit escompté par le porteur de l’instrument dérivé du fait qu’il ne détient pas l’instrument sous-jacent, le coût évité par le porteur de l’instrument dérivé du fait qu’il n’a pas à financer l’instrument sous-jacent et la valeur attribuée à la probabilité que la valeur intrinsèque de l’instrument dérivé augmente avant son arrivée à échéance ou son expiration suite à la volatilité future de la juste valeur de l’instrument sous-jacent. Il n’est pas habituel que l’option incorporée dans une obligation convertible ou un instrument similaire ait une valeur intrinsèque à l’émission.

IE24. Le paragraphe 34 de la Norme décrit comment les composantes d’un instrument financier composé peuvent être évaluées lors de la comptabilisation initiale. L’exemple qui suit illustre plus en détail comment peuvent être effectuées ces évaluations.

Au début de l'année 1, une entité émet 2 000 obligations convertibles. Ces obligations, d'une durée de trois ans, sont émises au pair pour une valeur nominale de 1 000 chacune, ce qui donne un produit total de 2 000 000. Les intérêts, au taux nominal de 6 %, sont payables sur une base annuelle, à terme échu. Chaque obligation est convertible à tout moment jusqu’à son échéance en 250 actions ordinaires.

A l'émission des obligations, le taux d'intérêt prévalant sur le marché pour des emprunts similaires sans option de conversion est de 9 %. A la date de l’émission, le prix de marché d'une action ordinaire est de 3. Les dividendes attendus sur la durée de vie des obligations (trois ans) s'établissent à 0,14 par action à la clôture de chaque exercice. Le taux d'intérêt annuel sans risque pour une durée de trois ans est de 5 %.

Évaluation résiduelle de la composante instrument de capitaux propres :

IE25. Dans cette méthode, on mesure en premier lieu la composante passif puis on attribue à la composante actif net/situation nette la différence entre le produit de l'émission obligataire et la juste valeur du passif. La valeur actualisée de la composante passif est calculée avec un taux d'actualisation de 9 %, taux d’intérêt de marché pour des obligations similaires sans droit de conversion comme indiqué ci-dessous.

Valeur actuelle du principal – 2 000 000 payables au terme de trois ans	1 544 367
Valeur actuelle de l’intérêt – 120 000 payables annuellement à terme échu, pendant trois ans	303 755
Total de la composante passif	1 848 122
Composante instrument d’actif net/situation nette (par différence)	151 878
Produit de l’émission obligataire	2 000 000

Évaluation de la composante actif net/situation nette au moyen d'un modèle d'évaluation des options :

IE26. Pour déterminer la juste valeur des options de conversion directement, et non pas par différence comme dans l'exemple ci-dessus, on peut utiliser des modèles d'évaluation des options. Les établissements financiers utilisent souvent ces modèles pour évaluer les opérations au jour le jour. Il existe un certain nombre de modèles dont le plus connu est le modèle Black-Scholes et chacun d'eux comporte un certain nombre de variantes. L'exemple qui suit illustre l'application d'une variante du modèle Black-Scholes qui utilise des tables tirées de manuels financiers et d'autres sources. Les étapes de l'application de cette variante du modèle sont indiquées ci-dessous.

IE27. Ce modèle exige tout d'abord de calculer les deux montants utilisés dans les tables de valorisation des options :

(a) Écart-type des variations proportionnelles de la juste valeur de l'actif sous-jacent, multiplié par la racine carrée de la durée restant à courir jusqu'à l'arrivée à expiration de l'option.

Ce montant se rapporte au potentiel de variations favorables (et défavorables) du prix de l'actif sous-jacent, au cas présent aux actions ordinaires de l'entité qui émet les obligations convertibles. La volatilité des rendements de l'actif sous-jacent est estimée par l'écart-type des rendements. Plus l'écart-type est élevé, plus la juste valeur de l'option est importante. Dans cet exemple, l'écart-type du rendement annuel des actions est supposé égal à 30 %. Le temps restant à courir jusqu'à l'arrivée à expiration des droits de conversion est de trois ans. L'écart-type des variations proportionnelles de la juste valeur multiplié par la racine carrée de la durée restant à courir jusqu'à l'arrivée à expiration de l'option est donc égal à : $0{,}3 \times \sqrt{3} = \underline{0{,}5196}$

(b) Ratio de la juste valeur de l'actif sous-jacent sur la valeur actualisée du prix d'exercice de l'option.

Ce montant fait le lien entre la valeur actualisée de l'actif sous-jacent à l'option et le coût que le porteur de l'option doit payer pour se procurer cet actif ; et il est associé à la valeur intrinsèque de l'option. Plus ce montant est important, plus la juste valeur d'une option d'achat est élevée. Dans cet exemple, le prix de marché de chaque action à l'émission des obligations est de 3. La valeur actualisée des dividendes attendus sur la durée de l'option est déduite du prix de marché dans la mesure où le paiement de dividendes diminue la juste valeur des actions et donc la juste valeur de l'option. La valeur actualisée d'un dividende de 0,14 par action à la fin de chaque année, actualisée au taux sans risque de 5 %, est de 0,3813. La valeur actualisée de l'actif sous-jacent est donc de : 3 - 0,3813 = 2,6187 par action

La valeur actualisée du prix d'exercice est de 4 par action, actualisée au taux sans risque de 5 % sur trois ans, en supposant que les obligations sont converties à l'échéance, soit 3,4554. Le ratio est donc déterminé comme suit :

$2{,}6187 \div 3{,}4554 = \underline{0{,}7579}$

L'option de conversion des obligations est une forme d'option d'achat. La table d'évaluation des options d'achat montre que, pour les deux montants calculés ci-dessus (c'est-à-dire 0,5196 et 0,7579), la juste valeur de l'option est approximativement de 11,05 % de la juste valeur de l'actif sous-jacent.

On peut donc calculer comme suit l'évaluation des options de conversion :

0,1105 x 2,6187 par action x 250 actions par obligation x 2 000 obligations = 144 683

La juste valeur de la composante dette de l'instrument composé calculée ci-dessus par la méthode de la valeur actualisée, additionnée de la juste valeur de l'option calculée sur le modèle d'évaluation des options Black-Scholes, n'est pas égale au produit (2 000 000) de l'émission des obligations convertibles (1 848 122 + 144 683 = 1 992 805). La faible différence peut être imputée au prorata de la juste valeur des deux composantes pour donner une juste valeur du passif de 1 854 794 et une juste valeur de l'option de 145 206.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier

IE28. La Norme ne prévoit pas de traitement particulier pour les instruments dits « synthétiques », qui sont des regroupements de divers instruments financiers acquis et conservés pour reproduire les caractéristiques d'un autre instrument. Ainsi, une dette à long terme à taux variable combinée avec un swap de taux d'intérêt qui implique de recevoir des paiements variables et d'effectuer des paiements fixes synthétise une dette à long terme à taux fixe. Chacune des composantes d'un « instrument synthétique » représente un droit ou une obligation contractuel assorti de ses propres termes et conditions, et chacun pouvant être transféré ou réglé séparément. Chaque composante est exposée à des risques qui peuvent être différents de ceux auxquels sont exposés les autres composantes. Par conséquent, lorsqu'une des composantes d'un « instrument synthétique » est un actif et qu'une autre est un passif, elles ne sont pas compensées et présentées dans l'état de la situation financière de l'entité pour un montant net sauf si elles répondent aux critères de compensation décrits au paragraphe 39 de la Norme, ce qui n'est pas souvent le cas. Des informations sont fournies sur les termes et conditions importants de chaque instrument financier constituant une composante d'un « instrument synthétique » indépendamment de l'existence de l'« instrument synthétique », bien qu'une entité puisse indiquer en outre la nature du rapport existant entre les composantes (voir paragraphe 58 de la Norme).

Présentation

IE29. Le paragraphe 60 de la Norme fournit une liste d'exemples des grandes catégories de sujets qui, lorsqu'ils sont significatifs, sont traités par une entité, dans ses informations sur ses méthodes comptables. Dans chaque cas, une entité a le choix entre deux traitements comptables voire davantage. La discussion qui suit développe les exemples donnés au paragraphe 60 et donne d'autres exemples de cas pour lesquels une entité fournit des informations sur ses méthodes comptables.

(a) Une entité peut acquérir ou émettre un instrument financier en vertu duquel les obligations de chacune des parties sont partiellement ou totalement inexécutées (parfois appelé contrat non exécuté ou à exécution différée). Un instrument financier de ce type peut impliquer un échange futur et sa réalisation peut être conditionnée par un événement futur. Par exemple, ni le droit ni l'obligation de procéder à un échange en vertu d'un contrat à terme de gré à gré ne se traduit par une opération portant sur l'instrument financier sous-jacent avant l'échéance du contrat mais le droit et l'obligation constituent respectivement un actif financier et un passif financier. De même, une garantie financière n'impose pas au garant d'assumer une quelconque obligation à l'égard du porteur de la dette garantie avant qu'une défaillance se soit produite. Cependant, la garantie est un passif financier du garant parce qu'elle est une obligation contractuelle d'échanger un instrument financier (généralement de la trésorerie) contre un autre (un effet à recevoir du débiteur défaillant) dans des conditions potentiellement défavorables.

(b) Une entité peut effectuer une opération qui constitue par sa forme une acquisition ou une cession d'un instrument financier mais n'implique pas le transfert de l'intérêt économique dans l'instrument. C'est le cas, par exemple, de certains types de contrats de rachat et de rachat repris. Inversement, une entité peut acquérir ou transférer à une autre partie un intérêt économique dans un instrument financier dans le cadre d'une opération qui, par sa forme, n'implique pas une acquisition ou une cession de la propriété juridique. Dans un emprunt sans recours, par exemple, une entité peut nantir ses créances à recevoir à titre de garantie et s'engager à n'utiliser le produit des créances données en nantissement que pour assurer le service de l'emprunt.

(c) Une entité peut procéder à un transfert partiel ou incomplet d'un actif financier. Dans une titrisation, par exemple, une entité acquiert ou transfère à une autre partie une partie et non la totalité des avantages économiques futurs associés à un instrument financier.

(d) Une entité peut être tenue, ou peut envisager, de lier deux instruments financiers voire davantage pour fournir des actifs spécifiques pour satisfaire à des obligations spécifiques. Ces accords comprennent, par exemple, les fiducies de défaisance de fait dans lesquels les actifs financiers sont réservés pour l'exécution d'une obligation sans que ces actifs n'aient été acceptés par le créancier en règlement de l'obligation, les accords de financement garantis sans recours et les accords de fonds d'amortissement.

(e) Une entité peut utiliser diverses techniques de gestion des risques pour minimiser les expositions aux risques financiers. Ces techniques comprennent, par exemple, la couverture, la conversion de taux d'intérêt d'un taux variable à un taux fixe ou le contraire, la diversification des risques, la mise en commun des risques, les garanties et différents types d'assurance (notamment les sécurités et les « pactes de non agression »). Ces techniques permettent généralement de réduire le risque de perte lié à un seul des nombreux différents risques financiers associés à un instrument financier et implique

d’assumer des risques supplémentaires mais ne se compensant que partiellement.

(f) Une entité peut lier deux instruments financiers distincts voire davantage en un instrument synthétique, de façon notionnelle ou dans un but autre que ceux décrits aux points (d) et (e) ci-dessus.

(g) Une entité peut acquérir ou émettre un instrument financier dans une opération dans laquelle le montant de la contrepartie donnée en échange de l’instrument est incertaine. Ces opérations peuvent impliquer une contrepartie autre que de la trésorerie ou un échange de plusieurs éléments.

(h) Une entité peut acquérir ou émettre une obligation, un billet à ordre ou tout autre instrument monétaire à valeur déclarée ou à taux d’intérêt différent du taux de marché applicable à l’instrument. Ces instruments financiers incluent des obligations à coupon zéro et des prêts consentis à des conditions apparemment favorables mais comportant une contrepartie autre que la trésorerie, par exemple l’octroi à des membres du personnel de prêts à taux réduit.

IE30. Le paragraphe 61 de la Norme donne une liste de plusieurs sujets qu’une entité développe dans les informations fournies sur ses méthodes comptables, lorsqu’ils sont importants pour l’application de l’évaluation sur la base du coût. En cas d’incertitude sur le recouvrement de montants obtenus de la réalisation d’un actif financier monétaire ou dans le cas où la juste valeur d’un actif financier devient inférieure à sa valeur comptable, l’entité indique ses méthodes pour déterminer :

(a) quand réduire la valeur comptable de l’actif ;

(b) le montant auquel doit être ramenée la valeur comptable ;

(c) comment comptabiliser les produits tirés de l'actif ; et

(d) si la diminution de la valeur comptable peut être reprise à l’avenir si les circonstances changent.

Informations à fournir

IE31. L’exemple est celui d’une entité économique qui comprend plusieurs entreprises publiques partiellement privatisées qui ont émis des obligations convertibles et des actions de préférence.

Note X1. Résumé des méthodes comptables (extrait)

Créances client

Les créances client sont comptabilisées pour leur montant d'origine de la facture diminuées d’une estimation des créances douteuses basée sur un examen de tous les montants restant dus à la clôture de la période. Les créances irrécouvrables sont sorties de l’état de la situation financière dès qu’elles ont été identifiées.

Titres de participation

Les participations dans des entités cotées et non cotées, autres que des entités contrôlées et associées figurant dans les états financiers consolidés, sont comptabilisées à leur coût et les dividendes perçus sont constatés dans l'état de la performance financière lorsqu'ils sont à recevoir.

Le montant principal des obligations à coupon zéro se calcule en actualisant les flux de trésorerie liés au remboursement in fine du placement. L'actualisation est amortie sur la période restant à courir jusqu'à l'échéance. Le taux d'actualisation est le taux implicite de l'opération.

Emprunts

Les prêts et effets de dette sont comptabilisés pour leur montant en principal qui représente la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs liés au service de la dette. Les intérêts sont courus sur la période pendant laquelle ils parviennent à échéance et comptabilisés dans les autres créditeurs.

Lors de l'émission d'obligations convertibles, la juste valeur de la composante passif, c'est-à-dire l'obligation d'effectuer les paiements futurs de capital et d'intérêt en faveur des porteurs des obligations, est calculée en utilisant le taux d'intérêt du marché pour une obligation non convertible équivalente. Le montant résiduel, représentant la juste valeur de l'option de conversion, est inclus dans l'actif net/situation nette en tant qu'autres titres de capitaux propres, sans comptabilisation des variations éventuelles de la valeur de l'option au cours des exercices ultérieurs. Le passif est inclus dans les emprunts et comptabilisé sur la base du coût amorti, les intérêts sur les obligations étant comptabilisés en tant que coûts d'emprunt sur la base du rendement effectif jusqu'à l'extinction du passif à la conversion ou à l'échéance des obligations.

Les actions de préférence remboursables qui prévoient le remboursement obligatoire ou qui sont remboursables au choix de leur détenteur sont incluses au passif car elles sont, en substance, des emprunts. Les dividendes à payer au titre des actions sont comptabilisés dans l'état de la performance financière en tant que charges financières et d'intérêt selon le principe de la comptabilité d'exercice.

Instruments financiers dérivés

L'entité conclut des contrats de change à terme et des accords de swap de taux d'intérêt.

Le montant net à recevoir ou à payer en vertu des accords de swap de taux d'intérêt est comptabilisé progressivement sur la période courante jusqu'à leur règlement. Le montant enregistré est comptabilisé en tant qu'ajustement des charges d'intérêt et de financement pendant ladite période et est inclus dans les autres débiteurs ou les autres créditeurs à chaque date de reporting.

Note X2. Gestion du risque financier

Facteurs de risque financier

Les activités de l'entité l'exposent à divers risques financiers, y compris les effets : des variations des cours de marchés des instruments de dette et de capitaux propres, des taux de change et des taux d'intérêt. Le programme global de gestion des risques de l'entité se

concentre sur le caractère non prévisible des marchés financiers et cherche à minimiser les effets défavorables potentiels sur la performance financière de l'entité. L'entité utilise des instruments financiers dérivés tels que les swaps de taux d'intérêt et les contrats de change à terme pour couvrir certaines expositions.

La gestion du risque est assurée par une administration centrale de gestion de la trésorerie en vertu de méthodes approuvées par son organe de direction et compatibles avec les directives prudentielles établies par le ministère des Finances. L'administration centrale de gestion de la trésorerie identifie, évalue et couvre les risques financiers en étroite coopération avec les unités opérationnelles. L'organe de direction prescrit des principes écrits pour la gestion du risque global, ainsi que des méthodes écrites couvrant des domaines particuliers, comme le risque de change, le risque de taux d'intérêt, le risque de crédit, l'utilisation des instruments financiers dérivés et l'investissement des liquidités excédentaires.

Risque de taux d'intérêt

Les produits et les flux de trésorerie opérationnels de l'entité sont essentiellement indépendants des fluctuations des taux d'intérêt du marché. L'entité ne possède pas d'actifs significatifs portant intérêt. La politique de l'entité est de conserver environ 80 % de ses emprunts dans des instruments à taux fixe. À la clôture de la période, 75 % des emprunts étaient à taux fixe. L'entité emprunte parfois à taux variable et utilise les swaps de taux d'intérêt pour couvrir les flux de trésorerie des futurs paiements d'intérêt, ce qui a pour effet économique de convertir les emprunts à taux variable en emprunts à taux fixe. Les swaps de taux d'intérêt permettent à l'entité de lever des emprunts à long terme à taux variables et de les échanger contre des emprunts à taux fixes inférieurs à ceux qui auraient été à sa disposition si elle avait emprunté directement à taux fixe. En vertu des swaps de taux d'intérêt, l'entité convient avec d'autres parties d'échanger, à des intervalles spécifiés (le plus souvent trimestriels), la différence entre les taux contractuels fixes et les montants d'intérêt à taux variables calculés par référence aux montants nominaux de référence.

Risque de crédit

L'entité n'est pas exposée à des concentrations significatives de risque de crédit. Les contreparties des dérivés et les opérations de trésorerie sont limitées aux institutions financières bénéficiant d'une qualité de crédit élevée. L'entité met en place des méthodes qui limitent le montant de son exposition au risque de crédit à l'égard de chacune des institutions financières.

Risque de liquidité

La gestion prudente du risque de liquidité inclut le maintien d'un volume suffisant de trésorerie et de titres négociables, la disponibilité de financements par le biais de facilités de crédit confirmées d'un montant adéquat et la faculté de clôturer des positions de marché. L'administration centrale de gestion de la trésorerie entend conserver une certaine souplesse de financement en tenant à sa disposition des lignes de crédit confirmées.

Estimation à la juste valeur

La juste valeur d'instruments dérivés et d'instruments détenus à des fins de transaction et de titres disponibles à la vente cotés se fonde sur les prix cotés sur le marché à la date de reporting. La juste valeur des swaps de taux d'intérêt se calcule à la valeur actualisée des flux

de trésorerie futurs estimés. La juste valeur des contrats de change à terme est déterminée à l'aide des taux de change à terme du marché à la date de reporting.

Pour apprécier la juste valeur d'instruments dérivés et d'autres instruments financiers non cotés, l'entité utilise diverses méthodes et pose des hypothèses fondées sur les conditions de marché existant à chaque date de reporting. Les prix cotés sur le marché ou les cours fixés par les arbitragistes des instruments spécifiques ou d'instruments similaires sont utilisés pour la dette à long terme. D'autres techniques, comme les modèles d'évaluation des options et la valeur actualisée estimée des flux de trésorerie futurs, sont utilisées pour déterminer la juste valeur des instruments financiers restants.

Les valeurs nominales minorées des ajustements de crédit estimés pour les actifs et les passifs financiers dont l'échéance est inférieure à un an sont supposées approximativement égales à leurs justes valeurs. La juste valeur des passifs financiers aux fins d'information est estimée en actualisant les flux de trésorerie contractuels futurs aux taux d'intérêt actuels du marché auxquels peut prétendre l'entité pour des instruments financiers similaires.

Note X3. Instruments financiers

(i) Instruments dérivés hors-bilan

L'entité est partie prenante à des instruments financiers dérivés dans le cours normal de ses activités afin de couvrir son exposition aux fluctuations des taux d'intérêt et des taux de change.

Contrats de swap de taux d'intérêt

Les prêts de l'entité portent actuellement un taux d'intérêt moyen variable de 8,5 %. Elle a pour principe de protéger une partie des prêts contre l'exposition à une hausse des taux d'intérêt. En conséquence, l'entité a conclu des contrats de swap de taux d'intérêt en vertu desquels elle s'engage à recevoir des intérêts à taux variable et à payer des intérêts à taux fixe. Les contrats sont réglés sur une base nette et le montant net à recevoir ou à payer à la date de reporting est inclus dans les autres débiteurs ou les autres créanciers.

Les contrats imposent le règlement des intérêts nets à recevoir ou à payer tous les 90 jours. Les dates de règlement coïncident avec les dates auxquelles les intérêts sur la dette sous-jacente sont payables.

Les swaps actuellement en place couvrent environ 60 % (20X1 – 40 %) du montant principal des prêts en cours et sont échelonnés pour expirer à l'échéance de chaque remboursement de prêt. Les taux d'intérêt fixes oscillent entre 7,8 % et 8,3 % (20X1 – 9,0 % et 9,6 %) et les taux variables entre 0,5 % et 1,0 % au-dessus du taux des effets interbancaires à 90 jours qui, à la date de reporting, s'élevait à 8,2 % (20X1 – 9,4 %).

Au 30 juin 20X2, les montants notionnels de référence et les échéances des contrats de swap de taux d'intérêt sont les suivants :

	20X2 **en milliers d'UM**	**20X1** **en milliers d'UM**
Moins d'un an	**30**	20
1–2 ans	**250**	170
2–3 ans	**250**	170
3–4 ans	**300**	80
4–5 ans	**180**	–
	1 010	440

Contrats de change à terme

Le système ferroviaire voyageurs fait l'objet d'une mise à niveau substantielle. Du nouveau matériel roulant est acheté auprès du Pays A et du Pays B. Pour se protéger contre les fluctuations des taux de change, l'entité a conclu des contrats de change à terme pour acheter de la Devise A (DA) et de la Devise B (DB).

Les contrats sont échelonnés pour parvenir à échéance en même temps que les livraisons importantes attendues de matériel roulant et couvrent les achats anticipés pour la période suivante.

À la date de reporting, les détails des contrats en cours sont les suivants :

Achat D_A	**Vente de devise nationale**		**Taux de change moyen**	
	20X2 **en milliers d'UM**	20X1 en milliers d'UM	**20X2**	20X1
Échéance				
0–6 mois	**2 840**	3 566	**0,7042**	0,7010
6–12 mois	**4 152**	1 466	**0,7225**	0,6820

Achat D_B	**Vente de devise nationale**		**Taux de change moyen**	
	20X2 **en milliers d'UM**	20X1 en milliers d'UM	**20X2**	20X1
Échéance				
0–6 mois	**4 527**	2 319	**0,6627**	0,6467
6–12 mois	**–**	1 262	**–**	0,6337

Comme ces contrats couvrent des achats futurs attendus, tout profit et toute perte latents sur les contrats, ainsi que les coûts des contrats, sont différés et seront comptabilisés dans l'évaluation de l'opération sous-jacente. Dans les montants différés sont inclus les profits et les pertes sur les contrats de couverture résiliés avant leur échéance lorsqu'il reste prévu que l'opération couverte y afférente ait lieu.

(ii) Expositions au risque de crédit

Le risque de crédit sur les actifs financiers de l'entité qui ont été comptabilisés dans l'état de la situation financière, autres que les placements en actions, est généralement égal à la valeur comptable, nette de toutes provisions pour créances douteuses.

Les lettres de change et les obligations à coupon zéro qui ont été achetées avec une décote par rapport à leur valeur nominale sont comptabilisées dans l'état de la situation financière à un montant inférieur au montant réalisable à l'échéance. L'exposition totale au risque de crédit de l'entité pourrait également être considérée comme incluant la différence entre la valeur comptable et le montant réalisable.

Les actifs financiers comptabilisés de l'entité consolidée comportent des montants à recevoir résultant de profits latents sur des instruments financiers dérivés. Pour les instruments financiers hors-bilan, y compris les instruments dérivés, qui sont des instruments à livrer, le risque de crédit naît aussi de la défaillance potentielle des contreparties à s'acquitter de leurs obligations en vertu de leurs contrats respectifs à l'échéance. Une exposition significative résulte des contrats de change à terme et l'entité consolidée est exposée à des pertes dans le cas où les contreparties ne livrent pas le montant contractuel. À la date de reporting, les montants suivants sont à recevoir (équivalents en devise nationale) :

	20X2	20X1
	en milliers d'UM	en milliers d'UM
Monnaie nationale	**2 073**	1 422
Monnaie étrangère	**11 599**	8 613

(iii) Risque de taux d'intérêt

L'exposition de l'entité au risque de taux d'intérêt et le taux d'intérêt effectif moyen pondéré par période jusqu'à l'échéance sont présentés dans le tableau suivant. Pour les taux d'intérêt applicables à chaque catégorie d'actifs ou de passifs, voir les notes aux états financiers correspondantes [non reproduites ici].

Les expositions résultent essentiellement des actifs et des passifs portant des taux d'intérêt variables car l'entité entend détenir des actifs et des passifs à taux fixe jusqu'à l'échéance.

(iv) Juste valeur nette des actifs et passifs financiers

Au bilan

La juste valeur nette de la trésorerie, des équivalents de trésorerie et des actifs et passifs financiers monétaires de l'entité ne portant pas intérêt équivaut approximativement à leur valeur comptable.

La juste valeur nette des autres actifs financiers et passifs financiers monétaires est fondée sur les cours du marché lorsqu'il existe un marché ou sur l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus aux taux d'intérêts actuels pour des actifs et passifs présentant des profils de risque similaires.

Des participations cotées sur des marchés organisés ont été évaluées d'après les cours généralement pratiqués sur le marché à la date de reporting. Pour les participations dans des capitaux propres non cotées, la juste valeur nette est une évaluation par l'administration

centrale de gestion de la trésorerie d'après les actifs nets sous-jacents, les bénéfices futurs prévisibles et les circonstances spéciales éventuelles relatives à une participation particulière.

Hors-bilan

L'entité a été indemnisée de toute perte qui pourrait être encourue au titre des actions de certaines sociétés non gouvernementales. La juste valeur nette de l'indemnité est considérée comme la différence entre la valeur comptable et la juste valeur nette des actions.

L'option d'achat accordant à une partie non liée l'option d'acquérir la part d'intérêt de l'entité dans la compagnie Inter-Provincial Airlines est en dehors du cours et la juste valeur nette est non significative.

Les titres de dette qui ont fait l'objet d'une défaisance de fait, et pour lesquels l'entité a garanti le remboursement, ont une juste valeur nette égale à leur valeur nominale.

La juste valeur nette des actifs financiers ou passifs financiers résultant des accords de swap de taux d'intérêt a été déterminée comme étant la valeur comptable, ce qui représente le montant actuellement à recevoir ou à payer à la date de reporting, et la valeur actualisée des flux de trésorerie estimés futurs qui n'ont pas été comptabilisés en tant qu'actif ou en tant que passif.

Pour les contrats de change à terme, la juste valeur nette est considérée comme étant le profit ou la perte latent à la date de reporting, calculé par référence aux taux à terme actuels pour des contrats présentant des profils d'échéance similaires.

L'entité a des passifs financiers potentiels qui peuvent résulter de certaines éventualités. Aucune perte significative n'est anticipée au titre de ces éventualités et la juste valeur nette indiquée ci-dessous est l'estimation faite par le ministère des Finances des montants qui seraient à payer par l'entité en contrepartie de la reprise de ces éventualités par une autre partie.

La valeur comptable et la juste valeur nette des actifs financiers et des passifs financiers à la date de reporting sont les suivantes :

	20X2		20X1	
	Valeur comptable en milliers d'UM	**Juste valeur nette en milliers d'UM**	Valeur comptable en milliers d'UM	Juste valeur nette en milliers d'UM
Instruments financiers au bilan				
Actifs financiers				
Trésorerie	**250**	**250**	200	200
Dépôts à terme	**3 952**	**3 952**	2 881	2 881
Clients	**5 374**	**5 374**	3 935	3 935
Lettres de change	**440**	**437**	140	140
Prêts aux administrateurs	**147**	**121**	136	107
Autres créances	**424**	**425**	124	124
Prêts à des parties liées	**800**	**800**	200	200
Participations dans d'autres parties liées	**200**	**227**	200	227
Participations dans d'autres collectivités	**100**	**100**	200	190
Obligations à coupon zéro	**60**	**58**	–	–

	20X2		20X1	
	Valeur comptable	**Juste valeur nette**	Valeur comptable	Juste valeur nette

	en milliers d'UM	**en milliers d'UM**	en milliers d'UM	en milliers d'UM
Actifs financiers non cotés	**11 747**	**11 744**	8 016	8 004
Placements cotés				
Actions dans des collectivités non gouvernementales	**1 100**	**900**	100	60
Titres de dette	**200**	**215**	–	–
	13 047	**12 859**	8 116	8 064
Passifs financiers				
Fournisseurs	**2 405**	**2 405**	1 762	1 762
Autre créanciers	**740**	**740**	650	650
Découvert bancaire	**2 350**	**2 350**	2 250	2 250
Prêts bancaires	**530**	**537**	900	898
Effets à payer	**250**	**241**	130	130
Obligations convertibles	**1 800**	**1 760**	–	–
Actions préférentielles remboursables	**1 000**	**875**	1 000	860
Autres prêts	**430**	**433**	150	150
Passifs au titre des contrats de location	**575**	**570**	650	643
Passifs financiers non cotés	**10 080**	**9 911**	7 492	7 343
Instruments financiers hors-bilan	**2 000**	**2 072**	3 000	3 018
Actifs financiers	**12 080**	**11 983**	10 492	10 361
Indemnité reçue	**–**[(i)]	**200**	–[(i)]	40
Contrats de change à terme	**61** [(ii)]	**61**	26	26
Swaps de taux d'intérêt	**2** [(ii)]	**13**	1	2
	63	**274**	27	68
Passifs financiers				
Options d'achat	**-**	**-**	-	-
Obligations en défaisance	**-**	**1 000**	-	-
Contrats de change à terme	**607** [(ii)]	**402**	304	231
Éventualités	**-**	**25**	-	30
	607	**1 427**	304	261

(i) Inclus dans la valeur comptable des placements cotés ci-dessus.

(ii) Les valeurs comptables sont les profits ou pertes latents qui ont été inclus dans les actifs et les passifs, dans l'état de la situation financière communiqués ci-dessus.

En dehors des catégories d'actifs et de passifs qualifiés de « cotés », aucune des catégories d'actifs et passifs financiers n'est négociable sur les marchés organisés sous forme normalisée.

Même si certains actifs financiers sont comptabilisés à une valeur supérieure à leur juste valeur nette, l'organe de direction n'a pas fait amortir ces actifs car il entend les conserver jusqu'à leur échéance.

La juste valeur nette exclut les coûts qui seraient encourus sur la réalisation d'un actif mais inclut les coûts qui seraient encourus lors du règlement d'un passif.

Comparaison avec IAS 32

IPSAS 15, *Instruments financiers : informations à fournir et présentation* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 32 (révisée en 1998), *Instruments financiers : information et présentation.* Les principales différences entre IPSAS 15 et IAS 32 sont les suivantes :

- IAS 32 a été modifiée en octobre 2000 pour éliminer les informations à fournir qui étaient devenues inutiles en conséquences de la Norme comptable internationale IAS 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation.* À l'heure actuelle, il n'existe aucune Norme comptable internationale du secteur public traitant de la question de la comptabilisation et de l'évaluation des instruments financiers. En conséquence, les sections sur la couverture d'opérations futures attendues et sur les autres informations à fournir ont été maintenues dans IPSAS 15.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 32 a été intégré à IPSAS 15 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- Dans certains cas, IPSAS 15 utilise une terminologie différente de celle de IAS 32. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 15. Les termes équivalents de IAS 32 sont « ressources », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 15 comporte une définition des contrats d'assurance. Les contrats d'assurance ne sont expliqués que dans les commentaires de IAS 32.
- IPSAS 15 comprend un guide d'application destiné à aider les préparateurs des états financiers (Annexe 1). IAS 32 ne contient aucun guide de la sorte.
- IPSAS 15 inclut une illustration des informations à fournir en vertu de la Norme (Annexe 3). Aucun exemple d'informations à fournir n'est inclus dans IAS 32.

IPSAS 16 — IMMEUBLES DE PLACEMENT

Remerciements

IPSAS 16 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 40 (révisée en 2003), *Immeubles de placement*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 40 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 16 — IMMEUBLES DE PLACEMENT

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 16, *Immeubles de placement* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 16 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 16 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 16

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
6	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
13	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
29	Supprimé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
40	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
57	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
59	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
62	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
62A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
62B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
63	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
66	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
101A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
arbre de décision servant d'illustration	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

Décembre 2006

IPSAS 16 – IMMEUBLES DE PLACEMENT

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–6
Définitions	7–19
Droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple	8
Immeubles de placement	9–19
Comptabilisation	20–25
Évaluation lors de la comptabilisation	26–38
Évaluation après comptabilisation	39–65
Méthode comptable	39–41
Modèle de la juste valeur	42–64
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable	62–64
Modèle du coût	65
Transferts	66–76
Sorties	77–84
Présentation	85–90
Modèle de la juste valeur et modèle du coût	85–90
Modèle de la juste valeur	87–89
Modèle du coût	90
Dispositions transitoires	91–100
Première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice	91–93
Modèle de la juste valeur	94–97
Modèle du coût	98–100
Date d'entrée en vigueur	101–102
Retrait de IPSAS 16 (2001)	103
Base des conclusions	
Arbre de décision servant d'illustration	
Comparaison avec IAS 40	

La Norme comptable internationale du secteur public 16, *Immeubles de placement* est exposée aux paragraphes 1 à 103. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 16 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de toute indication explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des immeubles de placement.**

3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

4. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

5. La présente Norme s'applique à la comptabilisation d'immeubles de placement, y compris (a) l'évaluation dans les états financiers du preneur des droits à un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location-financement et (b) l'évaluation dans les états financiers du bailleur d'un immeuble de placement loué à un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple. La présente Norme ne traite pas des questions couvertes par la Norme IPSAS 13, *Contrats de location*, notamment :

   (a) du classement des contrats de location en contrats de location-financement ou contrats de location simple ;

   (b) de la comptabilisation des produits tirés de la location d'un immeuble de placement (voir également IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*) ;

   (c) de l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé en tant que contrat de location simple ;

   (d) de l'évaluation dans les états financiers du bailleur de son investissement net dans un contrat de location-financement ;

   (e) de la comptabilisation des transactions de cession-bail ; et

   (f) des informations à fournir sur les contrats de location-financement et les contrats de location simple.

6. La présente Norme ne s'applique pas :

   (a) aux actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ; ou

   (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Définitions

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

   La valeur comptable (pour les besoins de la présente Norme) est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

   Le coût est le 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.

   Un immeuble de placement est un 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 :

   (a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou

   (b) le vendre dans le cadre des activités ordinaires.

   Un bien immobilier occupé par son propriétaire est un 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.

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

Droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple

8. **Un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur, dans le cadre d'un contrat de location simple, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement si et seulement si (a) l'immeuble répond par ailleurs à la définition d'un immeuble de placement et (b) le preneur utilise le modèle de la juste valeur défini aux paragraphes 42 à 64 pour l'actif comptabilisé. Ce classement alternatif peut être utilisé au cas par cas. Toutefois, dès que ce classement alternatif a été sélectionné pour un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple, tous les immeubles classés en tant qu'immeuble de placement doivent être comptabilisés en utilisant le modèle de la juste valeur. Lorsque cette méthode alternative de classement est sélectionnée, tout droit classé de cette manière est inclus dans les informations imposées par les paragraphes 85 à 89.**

Immeubles de placement

9. Il existe plusieurs circonstances dans lesquelles des entités du secteur public peuvent détenir des biens immobiliers pour en retirer des loyers et pour valoriser le capital. Par exemple, une entité du secteur public (autre qu'une entreprise publique) peut être créée pour gérer le portefeuille immobilier d'un État à des conditions de marché. Dans ce cas, les biens immobiliers détenus par l'entité, autres que les biens

immobiliers détenus en vue de leur vente dans le cadre de ses activités ordinaires, entrent dans la définition des immeubles de placement. D'autres entités du secteur public peuvent également détenir des biens immobiliers pour en retirer des loyers et pour valoriser le capital et utiliser la trésorerie ainsi dégagée pour financer leurs autres activités (prestations de services). Par exemple, une université ou des pouvoirs publics locaux peuvent être propriétaires d'un bâtiment en vue de le louer à des conditions de marché à des parties externes afin de générer des fonds, plutôt que de produire ou de fournir des biens et services. Ce bien immobilier entrerait également dans la définition d'un immeuble de placement.

10. Un immeuble de placement est détenu pour en retirer des loyers, pour valoriser le capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. C'est ce qui différencie les immeubles de placement des autres terrains et bâtiments contrôlés par des entités du secteur public, y compris les biens immobiliers occupés par leur propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) peut également générer des flux de trésorerie. Par exemple, des entités du secteur public peuvent utiliser un bâtiment pour fournir des biens et services à des bénéficiaires en contrepartie du recouvrement partiel ou total des coûts. Toutefois, le bâtiment est détenu pour faciliter la production de biens et services et les flux de trésorerie sont attribuables non seulement au bâtiment, mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire.

11. Dans certains secteurs de la sphère publique, il existe des accords administratifs tels qu'une entité peut contrôler un actif qui peut appartenir juridiquement à une autre entité. Par exemple, un ministère peut contrôler et comptabiliser certains bâtiments qui appartiennent légalement à l'État. Dans de telles circonstances, toute référence à des « immeubles occupés par leur propriétaire » désigne des immeubles occupés par l'entité qui comptabilise les immeubles dans ses états financiers.

12. Sont par exemple des immeubles de placement :

    (a) un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de ses activités ordinaires ; Par exemple, un terrain détenu par un hôpital pour valoriser le capital, qui peut être vendu à un moment favorable dans le futur ;

    (b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée. (Si l'entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, y compris l'occupation pour fournir des services comme ceux qu'offrent les parcs nationaux aux générations actuelles et futures, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de ses activités ordinaires, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital) ;

(c) un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et loué à des conditions de marché dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple. Par exemple, une université peut être propriétaire d'un bâtiment qu'elle loue à des conditions de marché à des parties externes ;

(d) un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué à des conditions de marché à des parties externes dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;

(e) Un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue de son utilisation ultérieure comme immeuble de placement.

13. Sont par exemple des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement et qui, en conséquence, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme :

(a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre des activités ordinaires ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (voir IPSAS 12, *Stocks*). Par exemple, une municipalité peut régulièrement compléter ses recettes fiscales par l'achat et la vente de biens immobiliers, auquel cas les biens immobiliers détenus exclusivement pour être sortis ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagés et revendus sont classés dans les stocks. Un service public de logement peut régulièrement vendre une partie de son parc de logements dans le cadre de ses activités ordinaires en conséquence de l'évolution des données démographiques, auquel cas le parc de logements détenu pour être vendu est classé dans les stocks ;

(b) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers. Par exemple, un service public de gestion et de services immobiliers peut choisir de conclure des contrats de construction avec des entités externes aux pouvoirs publics dont il dépend (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;

(c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir IPSAS 17), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel, comme par exemple le logement de membres du personnel militaire (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu ;

(d) [supprimé] ;

(e) un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement ;

(f) un bien immobilier détenu pour fournir un service social et qui génère également des entrées de trésorerie. Par exemple, un service public de logement peut détenir un important parc de logements utilisé pour procurer un

logement à des familles à faible revenu, à des loyers inférieurs à ceux du marché. Dans cette situation, le bien immobilier est détenu pour fournir des services de logement plutôt que pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et les produits locatifs générés ne constituent pas le but pour lequel le bien immobilier est détenu. Un tel bien immobilier n'est pas considéré comme un « immeuble de placement » et doit être comptabilisé conformément à IPSAS 17 ;

(g) un bien détenu à des fins stratégiques, qui doit être comptabilisé conformément à IPSAS 17.

14. Dans de nombreux pays, les entités du secteur public détiennent des biens immobiliers pour atteindre des objectifs de prestations de services plutôt que pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. Dans de telles situations, le bien immobilier ne satisfait pas à la définition d'un immeuble de placement. Toutefois, lorsqu'une entité du secteur public détient un bien immobilier pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital, la présente Norme s'applique. Dans certains cas, les entités du secteur public détiennent des biens immobiliers qui comportent (a) une partie détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital plutôt que pour fournir des services, et (b) une autre partie utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Par exemple, un hôpital, ou une université, peut être propriétaire d'un immeuble dont une partie sert à des fins administratives et une autre partie est louée en appartements à des conditions de marché. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entité les comptabilise séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un immeuble de placement seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services à des fins administratives n'est pas significative.

15. Dans certains cas, une entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. Une entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante non significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsqu'un organisme public (a) est propriétaire d'un immeuble de bureaux qui est détenu exclusivement pour en retirer des loyers et qui est loué à des conditions de marché, et (b) assure également des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble.

16. Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante significative. Par exemple, les pouvoirs publics peuvent être propriétaires d'un hôtel ou d'un foyer qu'ils gèrent par l'intermédiaire de leur organisme de gestion immobilière générale. Les services fournis aux clients sont importants par rapport à l'accord dans son ensemble. En conséquence, un hôtel ou un foyer géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire plutôt qu'un immeuble de placement.

17. Il peut être difficile de déterminer si les services annexes sont d'une importance telle qu'un bien ne peut être qualifié d'immeuble de placement. A titre d'exemple, il arrive parfois que des pouvoirs publics ou un organisme public propriétaires d'un hôtel transfèrent certaines responsabilités à des tiers dans le cadre d'un contrat de

gestion. Les termes de ces contrats varient très largement. A une extrémité du spectre, les pouvoirs publics ou l'organisme public peuvent être en substance dans la situation d'un investisseur passif. A l'autre extrémité du spectre, les pouvoirs publics ou l'organisme public peuvent avoir simplement sous-traité certaines fonctions quotidiennes tout en conservant une exposition importante aux variations des flux de trésorerie générés par l'exploitation de l'hôtel.

18. Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut exercer un jugement. Une entité élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement et avec les indications correspondantes des paragraphes 9-17. Le paragraphe 86(c) prescrit à l'entité de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.

19. Dans certains cas, une entité possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par, son entité contrôlante ou une autre entité contrôlée. Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car du point de vue de l'entité économique, il est occupé par son propriétaire. Toutefois, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 7. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels. Cette situation peut se produire lorsque les pouvoirs publics créent une entité de gestion immobilière pour gérer leurs immeubles de bureaux. Les immeubles sont alors loués à d'autres entités publiques à des conditions de marché. Dans les états financiers de l'entité de gestion immobilière, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immeuble de placement. Toutefois, dans les états financiers consolidés des pouvoirs publics, l'immeuble doit être comptabilisé dans les immobilisations corporelles, conformément à IPSAS 17.

Comptabilisation

20. **Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, si, et uniquement si :**

    (a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'immeuble de placement iront à l'entité ; et que

    (b) le coût ou la juste valeur de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

21. Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entité doit évaluer le degré de certitude attaché au flux des avantages économiques futurs ou au potentiel de service d'après les indications disponibles au moment de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'est généralement acquise qu'après transfert des risques et avantages à l'entité. Avant que cela ne se produise, la transaction pour acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence, l'actif n'est pas comptabilisé.

22. Le second critère de comptabilisation est, en règle générale, aisément satisfait car la transaction d'échange attestant l'achat de l'actif indique son coût. Comme il est précisé au paragraphe 27 de la présente Norme, dans certaines circonstances, un immeuble de placement peut être acquis pour un coût nul ou symbolique. Dans ce cas, le coût est la juste valeur de l'immeuble de placement à la date d'acquisition.

23. Une entité évalue, selon ce principe de comptabilisation, l'ensemble des coûts de ses immeubles de placement au moment où ils sont encourus. Ces coûts comprennent les coûts encourus initialement pour acquérir l'immeuble de placement, et les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité, remplacer certains éléments ou assurer l'entretien de l'immeuble.

24. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 20, une entité ne comptabilise pas dans la valeur comptable d'un immeuble de placement les coûts de l'entretien quotidien de cet immeuble. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés dans le solde de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Les coûts relatifs à l'entretien quotidien sont principalement les frais de main-d'œuvre et de consommables, ils peuvent inclure les coûts de pièces de rechange d'importance mineure. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme « la réparation et maintenance » du bien immobilier.

25. Des éléments d'immeubles de placement peuvent avoir été acquis par remplacement. Par exemple, les murs intérieurs peuvent être des murs qui ont remplacé les murs originaux. Selon le principe de comptabilisation, si les critères sont respectés, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'un immeuble de placement le coût de remplacement d'une partie existante d'un immeuble de placement lorsque les frais sont encourus. La valeur comptable des éléments remplacés est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation de la présente Norme.

Évaluation lors de la comptabilisation

26. **Les immeubles de placement doivent faire l'objet d'une évaluation initiale à leur coût (les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale).**

27. **Lorsqu'un immeuble de placement est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**

28. Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.

29. [supprimé]

30. Le coût d'un immeuble de placement n'est pas augmenté par :

    (a) les coûts de démarrage (sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction),

(b) les pertes d’exploitation encourues avant que l’immeuble de placement n’atteigne le niveau d’occupation prévu, ou

(c) les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d’œuvre ou d’autres ressources impliquées dans la construction ou l’aménagement de l’immeuble.

31. Si le paiement d'un immeuble de placement est différé, son coût est le prix comptant équivalent. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en frais financiers sur la durée du crédit.

32. Un immeuble de placement peut être acquis par le biais d’une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, les pouvoirs publics nationaux peuvent transférer à titre gracieux un immeuble de bureaux en trop à une entité du secteur public local, qui le loue ensuite aux conditions du marché. Un immeuble de placement pourra également être acquis au travers d’une opération sans contrepartie directe par l’exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l’immeuble est sa juste valeur à la date de son acquisition.

33. Lorsqu’une entité procède à la comptabilisation initiale d’un immeuble de placement à sa juste valeur conformément au paragraphe 27, la juste valeur est le coût de l’immeuble. L’entité peut décider, postérieurement à la comptabilisation initiale, d’adopter le modèle de la juste valeur (paragraphes 42-64) ou le modèle du coût (paragraphe 65).

34. **Le coût initial d’un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d’un contrat de location et classé comme immeuble de placement doit être déterminé selon ce qui est prescrit pour un contrat de location-financement au paragraphe 28 de IPSAS 13, c’est-à-dire que l’actif sera comptabilisé au plus faible de la juste valeur du bien immobilier et de la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location. Un montant équivalent doit être comptabilisé en tant que passif conformément à ce même paragraphe.**

35. Tout versement initial effectué pour un contrat de location est traité comme faisant partie des paiements minimum effectués à cette fin et est par conséquent inclus dans le coût de l’actif, mais exclu du passif. Si un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d’un contrat de location est classé en tant qu’immeuble de placement, l’élément comptabilisé à la juste valeur est ce droit et non le bien immobilier sous-jacent. Des indications sur la détermination de la juste valeur d’un droit sur un bien immobilier figurent aux paragraphes 42-61 relatifs au modèle de la juste valeur. Ces indications sont également pertinentes pour la détermination de la juste valeur lorsque celle-ci correspond au coût lors de la comptabilisation initiale.

36. Un ou plusieurs immeubles de placement peuvent être acquis par voie d’échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d’actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait référence à l’échange d’un actif non monétaire contre un autre, mais elle s’applique aussi à tous les autres échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d’un immeuble de placement est évalué à la juste valeur sauf (a) si l’opération d’échange manque de substance commerciale ou (b) s’il n’est pas possible d’évaluer de manière fiable la juste valeur de l’actif reçu et de l’actif abandonné. L’actif acquis est évalué de cette manière même si l’entité ne

peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

37. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale :

    (a) si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré ; ou

    (b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de l'entité affectée par l'opération varie du fait de l'échange, et

    (c) si la différence en (a) ou en (b) est importante par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

    Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt si l'impôt s'applique. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

38. La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si l'entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Évaluation après comptabilisation

Méthodes comptables

39. **À l'exception des mentions aux paragraphes 43, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 42-64, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 65, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**

40. La Norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres évènements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. . Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus pertinente.

41. La présente Norme prescrit à toutes les entités de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but soit de son évaluation (si l'entité utilise le modèle

de la juste valeur) soit de la présentation d'informations (si elle utilise le modèle du coût). Les entités sont encouragées, mais sans obligation, à déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant possédant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et une expérience récente quant à la localisation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

Modèle de la juste valeur

42. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la juste valeur doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas décrits au paragraphe 62.**

43. **Lorsqu'un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple est classé comme un immeuble de placement selon le paragraphe 8, le choix du paragraphe 39 ne s'applique pas ; le modèle de la juste valeur doit être appliqué.**

44. **Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé dans le solde de la période au cours de laquelle il se produit.**

45. La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale (voir paragraphe 7). La juste valeur exclut spécifiquement un prix estimé, gonflé ou dégonflé par des circonstances ou des termes particuliers tels que des accords de financement et de cession-bail atypiques, des contreparties particulières ou des concessions accordées par une partie associée à la vente.

46. Une entité détermine la juste valeur sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie.

47. **La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter les conditions du marché à la date de reporting.**

48. La juste valeur est spécifique à une date donnée. Étant donné que la situation sur les marchés peut changer, le montant présenté en tant que juste valeur peut être incorrect ou inapproprié à une autre date. La définition de la juste valeur suppose également un échange et une conclusion du contrat de vente simultanés sans un quelconque ajustement du prix qui pourrait être obtenu dans une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normales entre des parties consentantes et bien informées si l'échange et la conclusion du contrat n'étaient pas simultanés.

49. La juste valeur de l'immeuble de placement reflète, entre autres choses, le revenu locatif des contrats de location en cours et des hypothèses raisonnables et démontrables représentant ce que des parties consentantes et bien informées prendraient comme hypothèse de revenu locatif pour les contrats de location futurs au vu des conditions actuelles. Elle reflète également, sur une base similaire, toute sortie de trésorerie (y compris les paiements de loyer et autres sorties) qui pourrait être prévue en ce qui concerne l'immeuble. Certaines de ces sorties sont reflétées dans le passif, alors que d'autres se rapportent à des sorties qui ne sont pas

comptabilisées dans les états financiers avant une date ultérieure (par exemple des paiements périodiques tels que des loyers conditionnels).

50. Le paragraphe 34 précise la base de comptabilisation initiale du coût d'un droit sur un immeuble loué. Le paragraphe 42 prescrit que le droit dans l'immeuble loué fasse l'objet, si nécessaire, d'une réévaluation à la juste valeur. Pour un contrat de location négocié à des conditions de marché, la juste valeur à l'acquisition du droit sur l'immeuble loué, nette de tous les loyers prévus (y compris ceux qui se rapportent à des passifs comptabilisés), devrait être égale à zéro. Cette juste valeur ne change pas, même si, pour des raisons comptables, un actif loué et un passif sont comptabilisés à la juste valeur ou à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, conformément au paragraphe 28 de IPSAS 13. Donc, le fait de réévaluer l'actif loué pour le porter de son coût déterminé conformément au paragraphe 34, à sa juste valeur déterminée conformément au paragraphe 42, ne devrait pas donner lieu à un gain ou une perte initiale, sauf si la juste valeur est évaluée à des dates différentes. Cela pourrait se produire lorsque l'entité opte pour le modèle de la juste valeur après comptabilisation initiale.

51. La définition de la juste valeur fait référence à « des parties consentantes et bien informées ». Dans ce contexte, « bien informées » signifie que l'acheteur consentant et le vendeur consentant sont raisonnablement informés de la nature et des caractéristiques de l'immeuble de placement, de ses utilisations effectives et potentielles et des conditions de marché à la date de reporting. Un acheteur consentant est motivé pour acheter, mais il n'est pas tenu de le faire. Cet acheteur n'est ni excessivement empressé ni déterminé à acheter à n'importe quel prix. L'acheteur supposé ne paierait pas un prix supérieur au prix demandé par le marché composé d'acheteurs et de vendeurs consentants et bien informés.

52. Un vendeur consentant n'est ni un vendeur excessivement empressé, ni un vendeur forcé, prêt à vendre à n'importe quel prix, ni quelqu'un prêt à tenir ferme pour un prix qui n'est pas jugé raisonnable dans les conditions de marché actuelles. Le vendeur consentant est motivé pour vendre l'immeuble de placement à des conditions de marché pour le meilleur prix qui puisse être obtenu. La situation spécifique du propriétaire réel de l'immeuble de placement n'entre pas en ligne de compte car le vendeur consentant est un propriétaire hypothétique (par exemple, un vendeur consentant ne tiendrait pas compte de la situation fiscale particulière du propriétaire réel de l'immeuble de placement).

53. La définition de la juste valeur fait référence à une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale. Une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale est une transaction entre des parties n'ayant pas une relation particulière ou spéciale qui rendrait les prix des transactions non caractéristiques des conditions de marché. La transaction est présumée intervenir entre des parties non liées, dont chacune agit de manière indépendante.

54. La meilleure indication de la juste valeur est fournie par les prix courants sur un marché actif d'un bien immobilier similaire situé au même endroit, dans le même état et faisant l'objet de contrats de location et autres contrats similaires. Une entité prend soin d'identifier toutes différences quant à la nature, la localisation ou l'état du bien

immobilier ou encore les termes des contrats de location ou autres contrats relatifs au bien.

55. A défaut de prix courants sur un marché actif du type décrit au paragraphe 54, une entité prend en considération des informations émanant de sources diverses, notamment :

(a) les prix courants sur un marché actif de biens immobiliers différents de par leur nature, leur état ou leur localisation (ou faisant l'objet de contrats de location ou autres contrats différents) corrigés pour refléter ces différences ;

(b) les prix récents d'immeubles similaires sur des marchés moins actifs, corrigés pour refléter tout changement des conditions économiques intervenu depuis la date des transactions effectuées aux prix en question ; et

(c) les projections actualisées des flux de trésorerie sur la base d'estimations fiables des flux de trésorerie futurs s'appuyant sur les termes de contrats de location et autres contrats existants et (dans la mesure du possible) sur des indications externes telles que les loyers actuels demandés sur le marché pour des biens similaires ayant la même localisation et dans le même état, en appliquant des taux d'actualisation qui reflètent les estimations par le marché actuel de l'incertitude quant au montant et au calendrier des flux de trésorerie.

56. Dans certains cas, les diverses sources énumérées au paragraphe précédent peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un immeuble de placement. Une entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle d'estimations raisonnables de la juste valeur.

57. Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsque l'entité fait l'acquisition initiale d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement après un changement d'utilisation), que la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur est si grande et les probabilités des différents résultats si difficiles à évaluer que l'utilité d'une estimation unique de la juste valeur est remise en cause. Ceci peut indiquer que la juste valeur du bien ne pourra être déterminée de façon fiable sur une base continue (voir paragraphe 62).

58. La juste valeur diffère de la valeur d'utilité, telle que définie dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* et IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*. La juste valeur reflète les connaissances et les estimations d'acheteurs et de vendeurs bien informés et consentants. Par contre, la valeur d'utilité reflète les estimations de l'entité, y compris les effets des facteurs qui peuvent être spécifiques à l'entité et ne pas s'appliquer aux entités en général. Par exemple, la juste valeur ne reflète pas les facteurs suivants dans la mesure où ils ne seraient généralement pas disponibles pour des acheteurs et des vendeurs consentants et bien informés :

(a) une valeur supplémentaire tirée de la constitution d'un portefeuille de biens immobiliers situés à des emplacements différents ;

(b) des synergies entre des immeubles de placement et d'autres actifs ;

(c) des droits légaux ou des restrictions juridiques qui sont spécifiques seulement au propriétaire actuel ; et

(d) des avantages fiscaux ou des charges fiscales qui sont spécifiques au propriétaire actuel.

59. Dans la détermination de la valeur comptable d'un immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple :

(a) des équipements tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation, font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement plutôt que comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles ;

(b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le produit locatif se réfère au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entité ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct ;

(c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les produits d'un contrat de location simple payés d'avance ou à payer car l'entité les comptabilise comme un passif ou un actif distinct ;

(d) la juste valeur d'un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location reflète les flux de trésorerie prévus (y compris le loyer conditionnel dont on s'attend à ce qu'il devienne exigible). Par conséquent, si une évaluation obtenue pour un immeuble est nette de tous les paiements dont l'exécution est attendue, il sera nécessaire d'ajouter a posteriori tout passif locatif comptabilisé de manière à obtenir la valeur comptable de l'immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur.

60. La juste valeur d'un immeuble de placement ne reflète pas les dépenses d'investissements futures qui amélioreront le bien immobilier et ne reflète pas les avantages futurs liés à ces dépenses futures.

61. Dans certains cas, l'entité s'attend à ce que la valeur actuelle de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs comptabilisés) excède la valeur actuelle des encaissements correspondants. L'entité applique IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si elle comptabilise un passif et, dans ce cas, comment elle l'évalue.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

62. **Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité est capable de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il peut apparaître clairement, lorsqu'une entité fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement suite à un**

changement d'utilisation), qu'il n'est pas possible de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cela se produit lorsque, et uniquement lorsque, des transactions comparables sur le marché sont peu fréquentes et que l'on ne dispose pas d'autres estimations fiables de la juste valeur (par exemple, sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction ne peut pas être déterminée de manière fiable, mais prévoit que la juste valeur de l'immeuble pourra être déterminée de façon fiable lorsque la construction sera terminée, elle doit évaluer cet immeuble de placement en cours de construction au coût, soit jusqu'à ce que sa juste valeur puisse être déterminée de façon fiable, soit jusqu'à ce que la construction soit terminée (selon ce qui se produira en premier). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement (autre qu'un immeuble de placement en cours de construction) ne peut pas être déterminée de façon fiable et continue, l'entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût de IPSAS 17. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être supposée égale à zéro. L'entité doit appliquer IPSAS 17 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.

62A Lorsqu'une entité devient capable d'évaluer de façon fiable la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction précédemment évalué au coût, elle doit évaluer cet immeuble à sa juste valeur. Lorsque la construction de cet immeuble est terminée, on présume que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si tel n'est pas le cas, conformément au paragraphe 62, l'immeuble doit être comptabilisé en utilisant le modèle du coût défini dans IPSAS 17.

62B. La présomption selon laquelle la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction peut être évaluée de façon fiable est réfutable uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a évalué un immeuble de placement en cours de construction à la juste valeur ne peut pas en conclure que la juste valeur de l'immeuble de placement terminé ne peut pas être déterminée de façon fiable.

63. Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe 62, d'évaluer un immeuble de placement à l'aide du modèle du coût selon IPSAS 17, elle évalue à la juste valeur tous ses autres immeubles de placement y compris les immeubles de placement en cours de construction. Dans ces cas, même si une entité peut utiliser le modèle du coût pour un immeuble de placement, l'entité doit continuer à comptabiliser chacun des autres immeubles à l'aide du modèle de la juste valeur.

64. Si auparavant l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire ou jusqu'à ce que l'entité commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire) même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.

Modèle du coût

65. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement selon les exigences de IPSAS 17 concernant ce modèle, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.**

Transferts

66. **Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués si, et uniquement si, il y a changement d'utilisation mis en évidence par :**

    (a) **un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens occupés par leur propriétaire ;**

    (b) **un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie stocks ;**

    (c) **une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie biens occupés par leur propriétaire vers la catégorie immeubles de placement ; ou**

    (d) **le commencement d'un contrat de location simple (à des conditions de marché) au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement ; ou**

    (e) **[supprimé].**

67. L'utilisation d'un immeuble par les pouvoirs publics peut évoluer au fil du temps. Par exemple, les pouvoirs publics peuvent décider d'occuper un immeuble actuellement utilisé comme immeuble de placement ou de convertir en hôtel un immeuble actuellement utilisé comme quartiers de la marine ou à des fins administratives et de louer cet immeuble à des exploitants privés. Dans le premier cas, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immeuble de placement jusqu'au commencement de l'occupation. Dans le second cas, l'immeuble doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle jusqu'à ce que cesse l'occupation et qu'il soit reclassé en tant qu'immeuble de placement.

68. Le paragraphe 66(b) prescrit à une entité de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks si, et uniquement si, il y a changement d'utilisation mis en évidence par un commencement d'aménagement en vue de la vente. Lorsqu'une entité décide de vendre un immeuble de placement sans procéder à un aménagement quelconque, elle continue à le comptabiliser comme un immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) et ne le traite pas en tant que stocks. De même, si une entité commence à réaménager un immeuble de placement existant pour une utilisation future continue en tant qu'immeuble de placement, celui-ci reste un immeuble de placement et n'est pas reclassé en tant que bien immobilier occupé par son propriétaire durant les travaux de réaménagement.

69. Un service immobilier de l'État peut examiner régulièrement ses immeubles pour déterminer s'ils répondent à ses besoins et, dans le cadre de ce processus, identifier

certains immeubles qui sont détenus en vue de leur vente. Dans cette situation, l'immeuble peut être considéré comme faisant partie des stocks. Toutefois, si l'État décide de détenir l'immeuble pour sa capacité à générer des loyers et son potentiel de valorisation en capital, l'immeuble sera reclassé en tant qu'immeuble de placement au commencement de tout contrat de location simple ultérieur.

70. Les paragraphes 71-76 s'appliquent aux questions de comptabilisation et d'évaluation qui se posent lorsqu'une entité utilise le modèle de la juste valeur pour un immeuble de placement. Lorsqu'une entité utilise le modèle du coût, les transferts entre les catégories immeubles de placement, biens immobiliers occupés par leur propriétaire et stocks ne changent pas la valeur comptable du bien immobilier transféré et ne changent pas le coût de ce bien immobilier pour son évaluation ou les informations à fournir.

71. **Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie biens immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IPSAS 17 ou IPSAS 12, doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.**

72. **Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer IPSAS 17 jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IPSAS 17 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IPSAS 17.**

73. Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entité amortit le bien immobilier et comptabilise toute perte de valeur qui est survenue. L'entité traite toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IPSAS 17 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IPSAS 17. Autrement dit :

(a) toute diminution de la valeur comptable du bien qui en résulte est comptabilisée en excédant ou déficit. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit bien, la diminution est imputée sur l'écart de réévaluation ;

(b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit :

(i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour ce bien, elle est comptabilisée dans le solde de la période. Le montant comptabilisé dans le solde de la période ne dépasse pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée ;

(ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit de l'actif net/situation nette dans l'écart de réévaluation. Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans l'actif net/situation nette peut être transféré en soldes cumulés. Les

transferts de la rubrique « excédents de réévaluation » à la rubrique « soldes cumulés » ne transitent pas par le solde de la période.

74. **Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le solde de la période.**

75. Le traitement des transferts de la catégorie stocks à la catégorie immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur est cohérent avec le traitement des ventes de stocks.

76. **Lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le solde de la période.**

Sorties

77. **Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est définitivement arrêtée et qu'aucun avantage économique futur ou potentiel de service n'est attendu de sa sortie.**

78. La sortie d'un immeuble de placement peut résulter de la vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. Pour déterminer la date de sortie d'un immeuble de placement, l'entité applique les critères de IPSAS 9 pour la comptabilisation du produit de la vente des biens, et prend en considération les indications correspondants du Guide de mise en oeuvre d'IPSAS 9. IPSAS 13 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement et d'une vente et d'une cession-bail.

79. Si, conformément au principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 20, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, le coût du remplacement d'une partie d'un immeuble de placement, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée. Pour un immeuble de placement comptabilisé selon le modèle du coût, une partie remplacée peut être une partie qui n'a pas été amortie séparément. S'il n'est pas possible pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction. Dans le modèle de la juste valeur, la juste valeur de l'immeuble de placement peut déjà refléter le fait que la partie qui doit être remplacée a perdu sa valeur. Dans d'autres cas, il peut être difficile de discerner à quel point la juste valeur doit être réduite pour la partie qui est remplacée. Lorsqu'il est impossible de déterminer la juste valeur de la partie remplacée, une solution alternative consiste à inclure le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'actif, puis à réestimer la juste valeur, comme ce serait le cas pour des additions d'éléments n'impliquant pas de remplacement.

80. **Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminés comme la différence entre le**

produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés dans le solde de la période (sauf disposition contraire de IPSAS 13, en cas de vente ou de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.

81. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'un immeuble de placement fait l'objet d'une comptabilisation initiale à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue fait l'objet d'une comptabilisation initiale au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, en utilisant la méthode de l'intérêt effectif.

82. Une entité applique IPSAS 19 ou d'autres normes, selon le cas, à tous les passifs qu'elle conserve après la sortie d'un immeuble de placement.

83. **Les indemnisations reçues de tiers, relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées dans le solde de la période au cours de laquelle elles deviennent exigibles.**

84. Les dépréciations ou pertes sur immeubles de placement, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liés provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme suit :

(a) les dépréciations d'immeubles de placement sont comptabilisées conformément à IPSAS 21, ou IPSAS 26 ;

(b) les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées selon les paragraphes 77- 82 de la présente Norme ;

(c) les indemnisations provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou abandonné sont comptabilisées dans le solde de la période au cours de laquelle elles deviennent exigibles ; et

(d) le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement est déterminé conformément aux paragraphes 26- 38 de la présente Norme.

Présentation

Modèle de la juste valeur et modèle du coût

85. Les informations à fournir ci-après s'appliquent en plus des informations à fournir selon IPSAS 13. Selon IPSAS 13, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. Une entité qui détient un immeuble de placement dans le cadre d'un contrat de location simple ou d'un contrat de location-financement fournit les informations des preneurs pour les contrats de location-financement et les informations des bailleurs pour tous les contrats de location-financement conclus.

86. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût ;

(b) si elle applique le modèle de la juste valeur, si des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre de contrats de location simples sont classés et comptabilités comme immeubles de placement et dans quelles circonstances ;

(c) lorsque le classement est difficile (voir paragraphe 18), les critères qu'elle utilise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ;

(d) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un état indiquant si la détermination de la juste valeur s'est appuyée sur des indications du marché ou si elle se fonde plus largement sur d'autres facteurs (que l'entité doit indiquer) du fait de la nature du bien immobilier et de l'absence de données de marché comparables ;

(e) dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant acquis une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué ;

(f) les montants comptabilisés dans le solde de la période pour :

(i) des produits locatifs des immeubles de placement ;

(ii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période ; et

(iii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de la période.

(g) l'existence et les montants des restrictions relatifs à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits et les recettes de leur cession ; et

(h) les obligations contractuelles d'achat, de construction ou d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.

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 ;

(c) les sorties ;

(d) les profits ou pertes nets résultant d'ajustements à la juste valeur ;

(e) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers ;

(f) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire ; et

(g) autres changements.

88. **Lorsqu'une évaluation obtenue pour un immeuble de placement fait l'objet d'ajustements importants pour les besoins des états financiers, par exemple pour éviter de compter deux fois des actifs ou passifs qui sont comptabilisés en tant qu'actifs et passifs séparés comme décrit au paragraphe 59, l'entité doit fournir un rapprochement entre l'évaluation obtenue et l'évaluation après ajustement intégrée aux états financiers, présentant séparément le montant global de toutes les obligations liées à des contrats de location comptabilisées qui ont été ajoutées a posteriori et tous les autres ajustements importants.**

89. **Dans les cas exceptionnels visés au paragraphe 62, lorsqu'une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût de IPSAS 17, le rapprochement imposé par le paragraphe 87 doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs aux autres immeubles de placement. L'entité doit en outre fournir :**

(a) une description de l'immeuble de placement ;

(b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable ;

(c) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ; et

(d) lors de la sortie d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur :

(i) **le fait que l'entité s'est séparée d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur ;**

(ii) **la valeur comptable de l'immeuble de placement au moment de sa vente ; et**

(iii) **le montant du profit ou de la perte comptabilisé(e).**

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 ;

(b) les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;

(c) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) au début et à la fin de la période ;

(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 regroupements d'entités ;

(iii) les sorties ;

(iv) amortissements ;

(v) le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période selon IPSAS 21, ou IPSAS 26 ;

(vi) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers ;

(vii) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire ; et

(viii) les autres changements ; et

(e) la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 62, où une entité ne peut déterminer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir :

(i) une description de l'immeuble de placement ;

(ii) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable ; et

(iii) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.

Dispositions transitoires

Première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice

91. **Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux Normes IPSAS peut procéder à la comptabilisation initiale**

des immeubles de placement au coût ou à la juste valeur. Pour les immeubles de placement acquis pour un coût nul ou symbolique, leur coût est leur juste valeur à la date d'acquisition.

92. **L'entité doit comptabiliser les effets de la comptabilisation initiale de l'immeuble de placement comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés de la période pendant laquelle la comptabilisation d'exercice est adoptée pour la première fois conformément aux Normes IPSAS.**

93. Préalablement à la première de la comptabilisation d'exercice selon les Normes IPSAS, une entité (a) peut comptabiliser des immeubles de placement sur une base autre que le coût ou la juste valeur telle que définie dans la présente Norme, ou (b) peut contrôler les immeubles de placement qu'elle n'a pas comptabilisés. La présente Norme prescrit aux entités de comptabiliser initialement des immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur à la date de première adoption de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes IPSAS. Lorsque des actifs font l'objet d'une comptabilisation initiale à leur coût et ont été acquis pour un coût nul ou symbolique, le coût sera déterminé par référence à la juste valeur de l'immeuble de placement à la date d'acquisition. Lorsque le coût d'acquisition d'un immeuble de placement est inconnu, son coût peut être estimé par référence à sa juste valeur à la date d'acquisition.

Modèle de la juste valeur

94. **Selon le modèle de la juste valeur, l'entité doit comptabiliser l'incidence de l'adoption de la présente Norme comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés de la période au cours de laquelle cette Norme est adoptée pour la première fois. De plus :**

    (a) si l'entité a préalablement indiqué publiquement (dans des états financiers ou par ailleurs) la juste valeur de ses immeubles de placement pour des périodes antérieures (déterminée sur une base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée au paragraphe 7 et aux indications des paragraphes 45-61), l'entité est encouragée, mais nullement tenue :

        (i) à ajuster le solde d'ouverture des soldes cumulés pour la première période présentée pour laquelle cette juste valeur a été rendue publique ; et

        (ii) de retraiter l'information comparative de ces périodes ; et

    (b) si l'entité n'a pas préalablement communiqué publiquement les informations décrites au point (a), elle ne doit pas retraiter les informations comparatives et doit indiquer ce fait.

95. A la première application de la présente Norme, l'entité peut choisir d'appliquer le modèle de la juste valeur pour les immeubles de placement déjà comptabilisés dans ses états financiers. Lorsque c'est le cas, la présente Norme prescrit que tout ajustement de la valeur comptable de l'immeuble de placement soit incorporé au solde d'ouverture des soldes cumulés de la période pendant laquelle la Norme est appliquée pour la première fois. La présente Norme prescrit un traitement différent

de celui qui est imposé par IPSAS 3. IPSAS 3 prescrit le retraitement d'informations comparatives à moins qu'il ne soit irréalisable. La présente Norme n'encourage le retraitement d'informations comparatives que dans certains cas.

96. Lorsqu'une entité adopte la présente Norme pour la première fois, l'ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés inclut le reclassement de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

97. Une entité qui (a) a précédemment appliqué IPSAS 16 (2001) et (b) qui choisit pour la première fois de classer et de comptabiliser certains ou tous ses droits sur des biens immobiliers qui répondent aux critères d'immeuble de placement détenus dans le cadre d'un contrat de location simple, doit comptabiliser l'effet de cette comptabilisation comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés pour la période pendant laquelle ce choix est fait pour la première fois. En outre, si l'entité a précédemment communiqué publiquement (dans des états financiers ou par ailleurs) la juste valeur des ces droits sur des biens immobiliers au cours de périodes antérieures, le paragraphe 94(a) s'applique. Si l'entité n'a pas précédemment communiqué publiquement les informations liées à ces droits aux biens immobiliers décrits au paragraphe 94(a), le paragraphe 94(b) s'applique.

Modèle du coût

98. Avant la première adoption de la présente Norme, une entité peut comptabiliser ses immeubles de placement sur une base autre que le coût, par exemple la juste valeur ou une autre base d'évaluation. IPSAS 3 s'applique à tout changement de méthodes comptables qui est effectué lorsqu'une entité applique pour la première fois la présente Norme et choisit d'utiliser le modèle du coût. L'incidence du changement de méthodes comptables inclut la reclassification de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

99. IPSAS 3 prescrit à une entité d'appliquer rétrospectivement des méthodes comptables à moins que ceci ne soit irréalisable. Par conséquent, lorsqu'une entité (a) comptabilise initialement un immeuble de placement au coût, et (b) décide d'appliquer le modèle du coût selon la présente Norme, elle doit aussi comptabiliser tout amortissement cumulé et toutes pertes de valeur cumulées se rapportant à ce bien immobilier, comme s'ils s'étaient toujours appliqués à ces méthodes comptables.

100. En ce qui concerne les entités ayant appliqué la version précédente de IPSAS 16 (2001), les dispositions des paragraphes 36-38 relatifs à l'évaluation initiale d'un immeuble de placement acquis dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.

Date d'entrée en vigueur

101. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

101A. Les paragraphes 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63, et 66 ont été amendés, le paragraphe 29 supprimé et les paragraphes 62A et 62B ajoutés dans le cadre des

***Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une entité est encouragée à appliquer les amendements aux immeubles de placement en cours de construction n'importe quand avant le 1er janvier 2011 à condition que les justes valeurs des immeubles de placement en cours de construction aient été déterminées à ces dates. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et elle doit également appliquer pour cette période antérieure le paragraphe 7 et 107A d'IPSAS 17.**

102. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 16 (2001)

103. La présente Norme annule et remplace IPSAS 16, *Immeubles de placement* publiée en 2001.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 16, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 16 suite aux Améliorations générales publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence avec les Normes IFRS de l'IPSASB est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *Comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[27] dans le cadre de son projet

[27] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 16, publiée en janvier 2001, était basée sur IAS 40 (révisée en 2000), *Immeubles de placement* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[28], a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 40 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org**). Dans les cas où la norme IPSAS s'éloigne de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public de l'écart.

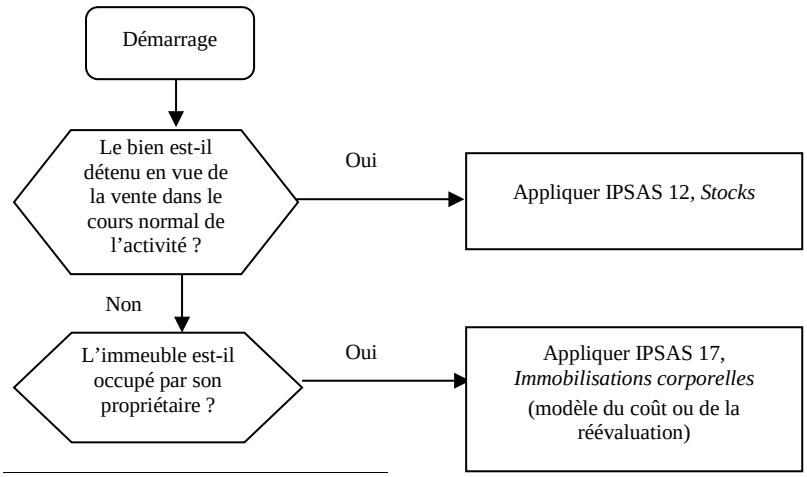
BC6. IAS 40 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 16 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 16 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2008

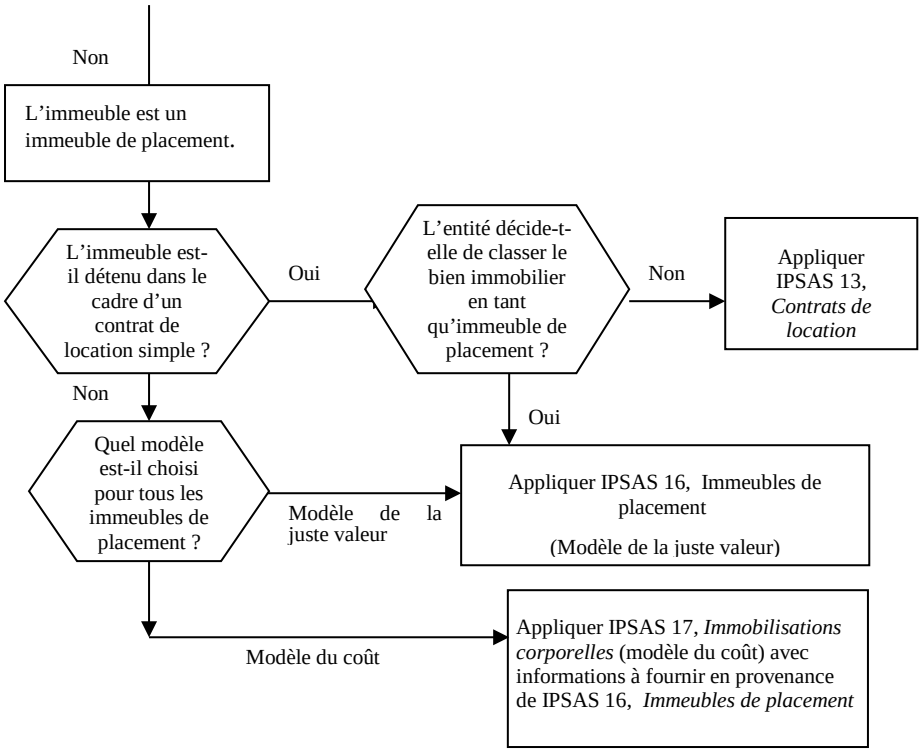
BC7. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 40 figurant dans les « Améliorations des IFRS ». publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements

Arbre de décision servant d'illustration

Le présent arbre de décision accompagne IPSAS 16, mais n'en fait pas partie intégrante.



[28] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.



Comparaison avec IAS 40

IPSAS 16, *Immeubles de placement* s'inspire essentiellement d'IAS 40 (2003), *Immeubles de placement* et inclut l'amendement d'IAS 40 effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'a pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 4, *Contrats d'assurance* et d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 16 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 40 suite à la publication de ces Normes internationales d'information financière. Les principales différences entre IPSAS 16 et IAS 40 sont les suivantes :

- IPSAS 16 impose qu'un immeuble de placement soit initialement évalué à son coût et précise que si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût est sa juste valeur à la date d'acquisition. IAS 40 exige que les immeubles de placement soient initialement évalués à leur coût.
- Des commentaires supplémentaires précisent qu'IPSAS 16 ne s'applique pas aux biens immobiliers détenus pour fournir un service à caractère social qui génère également des entrées de trésorerie. Ces biens immobiliers sont comptabilisés selon IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*.
- IPSAS 16 contient des dispositions transitoires tant pour la première adoption que pour un changement à partir de la version précédente de IPSAS 16. IAS 40 ne contient des dispositions transitoires que pour les entités qui ont déjà appliqué les IFRS. IFRS 1 traite de la première adoption des IFRS. IPSAS 16 contient des dispositions transitoires supplémentaires qui précisent que lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois et comptabilise des immeubles de placement qui n'avaient pas été comptabilisés auparavant,

l'ajustement doit être porté dans le solde d'ouverture des soldes cumulés.

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 40 a été intégré à IPSAS 16 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 16 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 40. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 16. Les termes équivalents dans IAS 40 sont « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 16 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 40 a un sens plus large que l'expression « produits des activités ordinaires ».

IPSAS 17 — IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Remerciements

IPSAS 17 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 16 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 17 — IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* a été publiée en décembre 2001.

En Décembre 2006, l'IPSASB a publié une norme IPSAS 17 révisée.

Depuis cette date, IPSAS 17 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* (publiée en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- IPSAS 27, *Agriculture* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 17

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
5	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
6	Amendé	IPSAS 27 Décembre 2009
7	Amendé	IPSAS 32 Octobre 2011
8	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
65	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
79	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
81	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
83	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
83A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
84	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
88	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
93	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
107A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
107B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
107C	Nouveau	IPSAS 32 Octobre 2011
107D	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Décembre 2006

IPSAS 17 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–12
Actifs historiques	9–12
Définitions	13
Comptabilisation	14–25
Actifs d'infrastructure	21
Coûts initiaux	22
Coûts ultérieurs	23-25
Évaluation lors de la comptabilisation	26–41
Éléments du coût	30–36
Évaluation du coût	37-41
Évaluation après comptabilisation	42–81
Modèle du coût	43
Modèle de la réévaluation	44–58
Amortissements	59–78
Montant amortissable et durée d'amortissement	66–75
Mode d'amortissement	76–78
Dépréciation	79
Indemnisations liées à la dépréciation	80–81
Décomptabilisation	82–87
Présentation	88–94
Dispositions transitoires	95–106
Date d'entrée en vigueur	107–108
Retrait de IPSAS 17 (2001)	109
Annexe - Amendements d'autres IPSAS	
Base des conclusions	
Guide d'application	
Exemples d'illustration	
Comparaison avec IAS 16	

Les paragraphes 1 à 109 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 17, *Immobilisations corporelles* (IPSAS 17). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 17 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L’objectif de la présente Norme consiste à prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d’une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

Champ d’application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf :**

   (a) lorsqu’un traitement comptable différent a été adopté conformément à une autre Norme IPSAS ; et

   (b) dans le cas d’actifs historiques. Cependant, les informations à fournir requises par les paragraphes 88, 89 et 92 s’appliquent aux actifs historiques qui sont comptabilisés.

3. La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.

4. La *Préface aux Normes Internationales du Secteur Public* publiées par l’IPSASB explique que les Entreprises Publiques (EP) appliquent les normes IFRS publiées par l’IASB. Les Entreprises Publiques sont définies par IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

5. La présente Norme s’applique aux immobilisations corporelles, y compris :

   (a) aux équipements militaires spécialisés ;

   (b) aux actifs d’infrastructure ; et

   (c) aux actifs de concession de services après comptabilisation et évaluation initiales qui sont effectuées selon IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d’un service public : entité publique*.

   Les dispositions transitoires des paragraphes 95 à 104 prévoient une exemption de l’obligation de comptabilisation de l’ensemble des immobilisations corporelles pendant la période transitoire de cinq ans.

6. La présente Norme ne s’applique pas :

   (a) aux actifs biologiques en rapport avec l’activité agricole (voir IPSAS 27, *Agriculture*) ; ou

   (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables (voir la norme comptable

nationale ou internationale traitant des droits miniers, des réserves minérales et autres ressources similaires non renouvelables).

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits en 5 (a) ou 5 (b).

7. D'autres Normes IPSAS peuvent imposer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle sur la base d'une approche différente de celle qui est énoncée dans la présente Norme. Par exemple, IAS 13, Contrats de location impose à une entité d'évaluer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle louée sur la base du transfert des risques et des avantages. IPSAS 32 retient le contrôle comme critère de comptabilisation d'une immobilisation corporelle utilisée dans un contrat concourant à la réalisation d'un service public. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente Norme.

8. Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IPSAS 16, *Immeubles de placement* utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente Norme.

Actifs historiques

9. La présente Norme n'impose pas qu'une entité comptabilise des actifs historiques susceptibles de répondre à la définition et aux critères de comptabilisation d'immobilisations corporelles. Si une entité comptabilise des actifs historiques, elle doit se conformer aux exigences d'informations à fournir de la présente Norme et peut appliquer le mode d'évaluation de la présente Norme mais n'est pas tenue de le faire.

10. Certains actifs sont décrits comme « actifs historiques » à cause de leur importance culturelle, environnementale ou historique. Sont à compter parmi les actifs historiques les immeubles et monuments historiques, les sites archéologiques, les domaines protégés et les réserves naturelles, ainsi que les œuvres d'art. Les actifs historiques présentent souvent certaines caractéristiques, dont celles qui figurent ci-dessous (ces caractéristiques ne sont toutefois pas l'apanage de tels éléments) :

    (a) leur valeur culturelle, environnementale, éducative et historique ne se reflétera probablement pas entièrement dans une valeur financière basée purement sur un prix de marché ;

    (b) des obligations juridiques ou réglementaires peuvent imposer des interdictions ou des restrictions d'aliénation sous forme de vente ;

    (c) elles sont souvent irremplaçables et leur valeur peut croître avec le temps alors même que leur situation physique se détériore ; et

    (d) il peut se révéler difficile d'estimer leur durée d'utilité qui, dans certains cas, peut être de plusieurs siècles.

    Les entités du secteur public peuvent détenir d'importants actifs historiques, acquis au fil des années et par divers moyens tels que des achats, donations, legs ou mises sous séquestre. Ces actifs sont rarement détenus pour leur capacité à générer de la

trésorerie ; il peut exister des obstacles juridiques ou sociaux à leur utilisation à de telles fins.

11. Certains actifs historiques ont des avantages économiques futurs ou un potentiel de service distinct de leur valeur d'actif historique (par exemple, un immeuble historique utilisé en espace de bureaux). Dans ces cas, ils peuvent être comptabilisés et évalués sur la même base que d'autres immobilisations corporelles. Il existe d'autres actifs historiques dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service est limité à leurs caractéristiques d'actif historique, comme par exemple les monuments et les ruines. L'existence d'un potentiel de service ou d'un avantage économique futur pourra affecter le choix de la base d'évaluation.

12. Les paragraphes 88 à 94 imposent aux entités de fournir des informations relatives aux actifs comptabilisés. C'est pourquoi les entités qui comptabilisent des actifs historiques sont tenues de mentionner pour ces éléments des informations telles que, par exemple :

    (a) la base d'évaluation utilisée ;

    (b) le mode d'amortissement utilisé le cas échéant ;

    (c) la valeur brute comptable ;

    (d) l'amortissement cumulé en fin de période, le cas échéant ;

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

Définitions

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

    La <u>valeur comptable</u> (pour les besoins de la présente Norme) est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

    Une <u>catégorie d'immobilisations corporelles</u> est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

    Le <u>montant amortissable</u> est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

    <u>L'amortissement</u> est l'allocation systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie économique.

    La <u>valeur spécifique à l'entité</u> est la 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.

    Une <u>perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie</u> est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Une perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur de service recouvrable.

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

(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

(b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période de reporting.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La valeur de service recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non-générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

La valeur résiduelle d'un actif est le 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.

La durée d'utilité est :

(a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif ;

(b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

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

Comptabilisation

14. **Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si :**

(a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité ; et

(b) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

15. [supprimé]

16. [supprimé]

17. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en tant que solde lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés

qu’avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

18. La présente Norme ne prescrit pas l’unité d’évaluation pour la comptabilisation, c’est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l’entité. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que des livres, des périphériques informatiques et de petits équipements, et d'appliquer les critères à la valeur globale.

19. Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. Ces coûts incluent les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts encourus ultérieurement pour l’accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.

20. Des équipements militaires spécialisés correspondent généralement à la définition d’immobilisations corporelles ; il y a lieu de les comptabiliser comme des actifs en vertu de la présente Norme.

Actifs d’infrastructure

21. Certains actifs sont communément décrits comme des « actifs d’infrastructure ». Il n’existe aucune définition universellement admise de ce que sont des actifs d’infrastructure. Ces actifs présentent généralement tout ou partie des caractéristiques suivantes :

    (a) ils font partie d’un système ou d’un réseau ;

    (b) ils sont spécialisés par nature et ne permettent pas d’autre utilisation ;

    (c) il est impossible de les déplacer ; et

    (d) leur vente peut être soumise à limitations.

    Si la possession d’actifs d’infrastructure n’est pas l’apanage d’entités du secteur public, c’est pourtant généralement là qu’on trouve les actifs d’infrastructure importants. Des actifs d’infrastructure répondent généralement à la définition d’immobilisations corporelles ; la présente Norme impose de les comptabiliser comme des actifs. Voici quelques exemples d’infrastructure : réseaux routiers, réseaux d’égouts, systèmes d’approvisionnement en eau et en électricité, réseaux de télécommunication.

Coûts initiaux

22. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l’environnement. L’acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n’augmentant pas directement les avantages économiques futurs ou le potentiel de service se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l’entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu’actifs parce qu’elles permettent à l’entité d’obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de

service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Ainsi, la réglementation de protection contre l'incendie pourra imposer à un hôpital de rénover son système d'extinction automatique d'incendie. Ces améliorations sont comptabilisées comme un actif, parce que sans elles, l'entité est dans l'incapacité d'exploiter l'hôpital conformément à la réglementation. Toutefois, la valeur comptable d'un tel actif et d'actifs liés sont examinées pour dépréciation selon IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.*

Coûts ultérieurs

23. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en tant que solde lorsqu'ils sont encourus. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle.

24. Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, une route peut avoir besoin d'un nouveau revêtement après quelques années ; au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut nécessiter le renouvellement du revêtement intérieur, ou bien les équipements intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent demander à être remplacés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Des immobilisations corporelles peuvent également être tenues d'effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées dans la présente Norme (voir les paragraphes 82 - 87).

25. La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion, par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément.

Évaluation lors de la comptabilisation

26. **Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.**

27. **Lorsqu'un actif est acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**

28. Une immobilisation corporelle peut être acquise par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à une collectivité locale à titre gratuit ou pour un coût symbolique de manière à permettre à cette collectivité locale de créer des parcs, des routes et des sentiers dans le lotissement. Un actif pourra également être acquis au travers d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'actif est sa juste valeur à la date d'acquisition.

29. Pour les besoins de la présente Norme, la comptabilisation initiale, à sa juste valeur en vertu des dispositions du paragraphe 27, d'une immobilisation corporelle acquise à titre gratuit ou pour un coût symbolique ne constitue pas une réévaluation. Dès lors, l'application des dispositions du paragraphe 44 relatives à la réévaluation et du commentaire correspondant contenu aux paragraphes 45-50 ne s'appliquent que lorsqu'une entité choisit de réévaluer une immobilisation corporelle au cours des périodes de reporting ultérieures.

Éléments du coût

30. Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

    (a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;

    (b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;

    (c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

31. Exemples de coûts directement attribuables :

    (a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IPSAS 25, *Avantages du personnel*) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;

    (b) les frais de préparation du site ;

    (c) les frais de livraison et de manutention initiaux ;

    (d) les frais d'installation et de montage ;

(e) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) ; et

(f) les honoraires de professionnels.

32. Une entité applique IPSAS 12, *Stocks* aux coûts liés aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel un élément est situé, obligation que l'entité encourt pendant une durée spécifique du fait de l'utilisation de cet élément pour la production de stocks au cours de cette période. Les obligations afférentes aux coûts traités selon IPSAS 12 et IPSAS 17 sont comptabilisées et évaluées selon IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

33. Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle :

(a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;

(b) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;

(c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ; et

(d) les frais administratifs et autres frais généraux.

34. L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

(a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité ;

(b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et

(c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités de l'entité.

35. Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Par exemple, l'entité peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction. Comme les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état

nécessaires pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le solde et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectifs.

36. Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en appliquant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de ses opérations, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente (voir IPSAS 12). En conséquence, tous les excédents internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif. IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même.

Évaluation du coût

37. Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent ou, pour une immobilisation corporelle visée au paragraphe 27, à sa juste valeur à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IPSAS 5.

38. Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni de l'actif abandonné. L'élément acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

39. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs ou de son potentiel de service du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale :

    (a) si la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie ou du potentiel de service de l'actif transféré ; ou

    (b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange ; et

    (c) si la différence en (a) ou en (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

40. La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

41. Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon IPSAS 13.

Évaluation après comptabilisation

42. **Une entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût décrit au paragraphe 43, soit le modèle de la réévaluation décrit au paragraphe 44 ; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.**

Modèle du coût

43. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur**

Modèle de la réévaluation

44. **Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Les paragraphes 54-56 exposent le traitement comptable à appliquer aux réévaluations.**

45. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement déterminée par une expertise de leur valeur de marché. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert. L'estimation de la valeur d'un actif est normalement entreprise par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est pertinente et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de marché actuels pour des terrains, des

immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d’installations et d’équipements.

46. Pour certains actifs du secteur public, il peut se révéler difficile de déterminer une valeur de marché en raison de l’absence de transactions de marché pour de tels actifs. Certaines entités du secteur public peuvent détenir de tels actifs en quantités importantes.

47. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication permettant de déterminer la valeur de marché sur un marché actif et liquide, la juste valeur de l’actif pourra être établie par référence à d’autres actifs dotés de caractéristiques similaires, dans des circonstances et des implantations similaires. Ainsi, la juste valeur d’un terrain inoccupé appartenant aux pouvoirs publics, détenu pendant une longue période au cours de laquelle il n’y a eu que peu de transactions, pourra être estimée par référence à la valeur de marché de terrains dotés de caractéristiques et d’une topographie similaires, dans une localisation similaire, pour lesquels des indications de marché sont disponibles. Dans le cas d’immeubles spécialisés et d’autres constructions, la juste valeur pourra être estimée à l’aide de l’approche du coût de remplacement net d’amortissement ou de l’approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Dans de nombreux cas, le coût de remplacement amorti d’un actif peut être établi par référence au prix d’achat d’un actif similaire doté d’un potentiel de service résiduel similaire dans un marché actif et liquide. Dans certains cas, le coût de reproduction de l’actif constituera le meilleur indicateur de son coût de remplacement. Ainsi, en cas de perte, l’immeuble d’un parlement pourra être reproduit plutôt que remplacé par d’autres bureaux compte tenu de son importance pour la population.

48. En l'absence d'indication de marché sur la juste valeur d’une immobilisation corporelle en raison de sa nature spécifique, une entité peut être amenée à estimer la juste valeur en utilisant par exemple, l'approche du coût de reproduction, l’approche du coût de remplacement net d’amortissement ou l’approche du coût de remise en état ou des unités de service (voir IPSAS 21). Le coût de remplacement amorti d’une installation ou d’un équipement pourra être établi par référence au prix de marché de composants utilisés pour produire l’actif, ou encore au prix indexé des mêmes actifs ou d’actifs similaires d’après le prix d’un exercice précédent. Lorsque l’on utilise la méthode du prix indexé, le jugement est nécessaire pour déterminer si la technologie de production a changé de manière significative au cours de la période, et si la capacité de l’actif de référence est la même que celle de l’actif en cours d’évaluation.

49. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D’aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n’être nécessaire de réévaluer l’immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.

50. Lorsqu’une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l’une des manières suivantes :

(a) ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l’actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l’issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu’un actif est réévalué par rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d’amortissement ;

(b) soit déduit de la valeur brute comptable de l’actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l’actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions.

Le montant de l’ajustement résultant du retraitement ou de l’élimination du cumul des amortissements fait partie de l’accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 54 et 55.

51. **Lorsqu’une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.**

52. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d’actifs de nature et de fonction similaires au sein de l'activité d'une entité. On citera à titre d’exemples des catégories distinctes :

(a) terrains ;

(b) immeubles opérationnels ;

(c) routes ;

(d) machines ;

(e) réseaux de transport d’électricité ;

(f) navires ;

(g) avions ;

(h) équipements militaires spécialisés ;

(i) véhicules à moteur ;

(j) mobilier et agencements ;

(k) matériel de bureau ; et

(l) plates-formes de forage pétrolier.

53. Les éléments au sein d’une catégorie d’immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d’éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d’actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d’actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.

54. **Lorsque la valeur comptable d'une catégorie d'actifs augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement sous la rubrique écart de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en tant que solde dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation de la même catégorie d'actifs précédemment comptabilisée en tant que solde.**

55. **Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une catégorie d'actifs diminue, cette diminution doit être comptabilisée en tant que solde. Toutefois, la diminution doit être directement imputée en écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour cette même catégorie d'actifs.**

56. **Les réévaluations positives et négatives liées à des actifs individuels au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles doivent être compensées au sein de cette catégorie mais ne doivent pas être compensées avec celles des actifs d'autres catégories.**

57. Tout ou partie de l'écart de réévaluation compris dans l'actif net/la situation nette relatif aux immobilisations corporelles peut être transféré directement dans les soldes cumulés lors de la décomptabilisation de l'actif. Ceci peut signifier le transfert intéral ou partiel de l'écart de réévaluation lorsque les actifs au sein de la catégorie d'immobilisations corporelles à laquelle l'écart de réévaluation se rapporte sont mis hors service ou sortis. Toutefois, une partie de cet excédent peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'excédent transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée des actifs et l'amortissement basé sur le coût initial des actifs. Les transferts de la rubrique « écart de réévaluation » à la rubrique « soldes cumulés » ne transitent pas par l'excédent ou le déficit (le solde).

58. La Norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des impôts sur le résultat fournit des indications sur les effets, le cas échéant, sur l'impôt sur les excédents résultant de la réévaluation des immobilisations corporelles.

Amortissements

59. **Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément.**

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.

61. Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

62. Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.

63. Une entité peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.

64. **La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en tant que solde sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**

65. La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée en tant que solde. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatifs d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IPSAS 12). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon IPSAS 31, *Actifs incorporels*.

Montant amortissable et durée d'amortissement

66. **Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.**

67. **La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à la fin de chaque période de reporting annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.***

68. Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir. A l'inverse, certains actifs sont peut-être mal entretenus ; ou encore, il est possible que leur maintenance soit indéfiniment reportée à cause de contraintes budgétaires. Si la politique de gestion des actifs augmente l'usure d'un actif, sa durée d'utilité devra être réestimée et réajustée en conséquence.

69. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

70. La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à

moins et jusqu’à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite jusqu’à un montant inférieur à la valeur comptable de l’actif.

71. L’amortissement d’un actif commence dès qu’il est prêt à être mis en service, c’est-à-dire dès qu’il se trouve à l’endroit et dans l’état nécessaires pour pouvoir l’exploiter de la manière prévue par la direction. L’amortissement d’un actif est fiscalement accéléré. Par conséquent, l’amortissement ne cesse pas lorsque l’actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, sauf si l’actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d’amortissement fondé sur l’utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu’il n’y a aucune production.

72. Les avantages économiques ou le potentiel de service fururs représentatifs d’une immobilisation corporelle sont consommés par l'entité principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, d’autres facteurs, tels que l’obsolescence technique ou commerciale ou encore l’usure d’un actif alors qu’il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques ou du potentiel de service qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif. En conséquence, tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d’utilité d’un actif :

(a) l’usage attendu de l’actif. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;

(b) l’usure physique attendue, qui dépend de facteurs opérationnels comme les cadences auxquelles l’actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l’actif en dehors de sa période d’utilisation ;

(c) l’obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d’améliorations dans la production, ou d’une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l’actif ; et

(d) les limites juridiques ou similaires sur l’usage de l’actif, telles que les dates d’expiration des contrats de location.

73. La durée d’utilité d’un actif est définie en fonction de l’utilité attendue de cet actif pour l’entité. La politique de gestion des actifs d’une entité peut prévoir la sortie d’actifs au bout d'un délai précis ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d’utilité d’un actif peut être plus courte que sa vie économique. L’estimation de la durée d’utilité de l’actif est affaire de jugement, basé sur l’expérience de l’entité pour des actifs similaires.

74. Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu’ils sont acquis ensemble. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d’utilité illimitée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n’affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.

75. Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages ou du potentiel de service obtenus en encourant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages ou le potentiel de service qui doivent en être retirés.

Mode d'amortissement

76. **Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service liés à l'actif.**

77. **Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à la fin de chaque date de reporting annuelle et, si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service incorporés dans l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IPSAS 3.**

78. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. L'entité sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs ou le potentiel de service représentatifs de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs ou de ce potentiel de service.

Dépréciation

79. Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IPSAS 21 ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, selon le cas. Ces Normes expliquent comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur de service recouvrable ou la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Indemnisations liées à la dépréciation

80. **Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses en tant que solde lorsque les indemnisations deviennent exigibles.**

81. Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante :

(a) les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas;

(b) la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon la présente Norme ;

(c) les indemnisations reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans la détermination du solde lorsqu'elles deviennent exigibles ; et

(d) le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon la présente Norme.

Décomptabilisation

82. **La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :-**

(a) lors de sa sortie ; ou

(b) lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

83. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus en tant que solde lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IPSAS 13 impose un traitement différent en cas de cession-bail).**

83A. Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités ordinaires, vend habituellement des immobilisations corporelles détenues en vue de la location à d'autres, doit transférer ces actifs vers les stocks à leur valeur comptable lorsqu'ils cessent d'être loués et deviennent détenus en vue de la vente. Les produits de la vente de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, conformément à IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*.

84. La cession d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Lors de la détermination de la date de sortie d'un élément, une entité applique les critères énoncés dans IPSAS 9 pour comptabiliser les produits provenant de la vente de biens. IPSAS 13 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

85. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 14, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.

86. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.**

87. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IPSAS 9, reflétant le rendement effectif de la créance.

Présentation

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 ;

(b) les modes d'amortissement utilisés ;

(c) les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;

(d) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période ; et

(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 ;

(iv) les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 44, 54, et 55 et des pertes de valeur (s'il y a lieu) comptabilisées ou reprises directement en actif net / situation nette selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas;

(v) les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas;

(vi) les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21 ou IPSAS 26, selon le cas;

(vii) les amortissements ;

(viii) les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers de la devise fonctionnelle en une devise de présentation différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la devise de présentation de l'entité présentant les états financiers ; et

(ix) les autres variations.

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

(a) l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;

(b) le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction ;

(c) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et

(d) s'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses en tant que solde.

90. Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et permettant la comparaison avec d'autres entités. Pour les mêmes motifs, il est nécessaire d'indiquer :

(a) l'amortissement, qu'il soit comptabilisé en tant que solde ou faisant partie du coût d'autres actifs, au cours d'une période ; et

(b) l'amortissement cumulé en fin de période.

91. Selon IPSAS 3, une entité indique la nature et l'effet d'un changement dans une estimation comptable dont l'incidence est significative pour la période ou risque d'être significative au cours des périodes ultérieures. Pour les immobilisations corporelles, une telle information peut résulter de changements dans les estimations concernant :

(a) les valeurs résiduelles ;

(b) les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état d'immobilisations corporelles ;

(c) les durées d'utilité ; et

(d) les modes d'amortissement.

92. **Lorsqu'une catégorie d'immobilisations corporelles est comptabilisée à un montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées :**

(a) la date d'entée en vigueur de la réévaluation ;

(b) le recours ou non à un évaluateur indépendant ;

(c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs ;

(d) la mesure dans laquelle les justes valeurs des actifs ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation ;

(e) l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires ou autres détenteurs de parts représentatives de capital ;

(f) la somme de tous les écarts positifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie ; et

(g) la somme de tous les écarts négatifs de réévaluation pour des immobilisations corporelles au sein de cette catégorie.

93. Selon IPSAS 21, et IPSAS 26 une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 88(e), (iv), (vi).

94. Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver les informations suivantes également adaptées à leurs besoins :

(a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;

(b) la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage ;

(c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et prêtes à être sorties ; et

(d) lorsque le modèle du coût est utilisé, la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entités sont en conséquence encouragées à fournir ces montants.

Dispositions transitoires

95. **Les entités ne sont pas tenues de comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des périodes de reporting commençant dans les cinq ans de la date de première adoption de la comptabilité d'exercice selon les Normes IPSAS.**

96. **Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux Normes IPSAS doit initialement comptabiliser les immobilisations corporelles au coût ou à la juste valeur. Pour les immobilisations corporelles acquises pour un coût nul ou symbolique, le coût est la juste valeur de l'élément à la date d'acquisition.**

97. **L'entité doit comptabiliser les effets de la comptabilisation initiale de l'immobilisation corporelle comme un ajustement du solde d'ouverture des soldes cumulés de la période pendant laquelle l'immobilisation corporelle est initialement comptabilisée.**

98. Préalablement à la première application de la présente Norme, une entité peut comptabiliser ses immobilisations corporelles sur une base autre que le coût ou la juste valeur telle que définie dans la présente Norme, ou peut contrôler les actifs qu'elle n'a pas comptabilisés. La présente Norme impose aux entités de comptabiliser initialement des immobilisations corporelles au coût ou à la juste

valeur à la date de comptabilisation initiale conformément à la présente Norme. Lorsque les actifs sont initialement comptabilisés au coût et lorsqu'ils ont été acquis pour un coût nul ou un coût symbolique, leur coût sera déterminé par référence à leur juste valeur à la date de l'acquisition. Lorsque le coût d'acquisition d'un actif n'est pas connu, son coût pourra être estimé par référence à sa juste valeur à la date de l'acquisition.

99. IPSAS 3 impose à une entité d'appliquer de manière retrospective des méthodes comptables à moins que ceci ne soit impraticable. Par conséquent, lorsqu'une entité comptabilise initialement une immobilisation corporelle au coût selon la présente Norme, elle doit aussi comptabiliser tout amortissement cumulé et toutes pertes de valeur cumulées se rapportant à cette immobilisation, comme si elle avait toujours appliqué ces méthodes comptables.

100. Le paragraphe 14 de la présente Norme impose que le coût d'une immobilisation corporelle soit comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si :

(a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité ; et

(b) le coût ou la juste valeur de cet actif peut être évalué de façon fiable.

101. Les dispositions transitoires des paragraphes 95 et 96 sont destinées à accorder une exemption dans les situations où une entité cherche à se conformer aux dispositions de la présente Norme dans le contexte de la mise en œuvre pour la première fois de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes IPSAS à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente Norme ou ultérieurement. Les entités qui adoptent pour la première fois la comptabilité d'exercice conformément aux Normes IPSAS éprouvent souvent des difficultés à réunir une information complète sur l'existence ou l'évaluation des actifs. Pour cette raison, pendant une période de cinq ans à dater de la première adoption de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes IPSAS, les entités ne sont pas tenues de se conformer pleinement aux dispositions du paragraphe 14.

102. Nonobstant les dispositions transitoires prévues aux paragraphes 95 et 96, les entités qui sont sur le point d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de la présente Norme dès que possible.

103. L'exemption des dispositions du paragraphe 14 implique qu'il n'est pas obligatoire de se conformer aux dispositions associées relatives aux évaluations et aux informations à fournir pour les actifs ou catégories d'actifs non comptabilisés en vertu des paragraphes 95 et 96.

104. **Lorsqu'une entité décide de bénéficier des dispositions transitoires des paragraphes 95 et 96, elle doit l'indiquer. Les informations relatives aux principales catégories d'actifs qui n'ont pas été comptabilisées en vertu du paragraphe 95 doivent également être indiquées. Lorsqu'une entité bénéficie des dispositions transitoires lors d'une deuxième période de reporting ou d'une période de reporting ultérieure, les détails des actifs ou des catégories d'actif**

non comptabilisés lors de la période de reporting précédente et désormais comptabilisés doivent être indiqués.

105. **En ce qui concerne les entités ayant appliqué auparavant IPSAS 17 (2001), les dispositions des paragraphes 38-40 relatifs à l'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle acquise dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.**

106. Les dispositions transitoires de IPSAS 17 (2001) laissent aux entités une période allant jusqu'à cinq ans pour comptabiliser tous les contrats de location à compter de la date de sa première application. Les entités ayant précédemment appliqué IPSAS 17 (2001) peuvent continuer à tirer parti de cette période transitoire de cinq ans à compter de la date de la première application de IPSAS 17 (2001). Ces entités doivent continuer aussi à donner les informations imposées par le paragraphe 104.

Date d'entrée en vigueur

107. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public aux états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

107A. Le paragraphe 83A a été ajouté et le paragraphe 84 amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer et appliquer également les amendements pertinents d'IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.

107B. Le paragraphe 7 a été amendé par les « *Améliorations des IPSAS* » publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer cet amendement de manière prospective dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée à condition pour l'entité d'appliquer également les amendements des paragraphes 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66, et 101A d'IPSAS 16. Si une entité applique l'amendement pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.

107C. Les paragraphes 5 et 7 ont été amendés par la norme IPSAS 32, Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique, publiée en octobre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2014. L'application anticipée de ces amendements est encouragée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2014, elle l'indique et applique également IPSAS 32, les amendements aux paragraphes 6 et 42A d'IPSAS 5, les amendements aux paragraphes 25-27 et

85B d'IPSAS 13, les amendements aux paragraphes 2 et 125A d'IPSAS 29 et les amendements aux paragraphes 6 et 132A d'IPSAS 31.

107D. Les paragraphes 79, 81, 83, 88 et 93 ont été amendés par les Améliorations des IPSAS publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.

108. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 17 (2001)

109. La présente Norme annule et remplace IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* (publiée en 2001).

Annexe

Amendements d'autres Normes IPSAS

Dans IPSAS 18, *Information sectorielle*, le paragraphe 37 est modifié de la façon suivante :

37. Les normes comptables nationales ou internationales peuvent imposer d'ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs identifiables d'une entité 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 acquise dans le cadre d'un regroupement d'entités 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 séparés de l'entité contrôlante, ni dans les états financiers individuels de l'entité contrôlée. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition ultérieure, conformément au modèle de la réévaluation de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, les évaluations des actifs sectoriels prennent en compte ces réévaluations.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme IPSAS 17, mais n'en fait pas partie intégrante.

Révision d'IPSAS 17 suite aux *Améliorations générales* publiées par l'IASB en 2003

Contexte

BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.

BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la *comparaison avec les IFRS* incluse dans chaque IPSAS.

BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)[1] dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les alternatives, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de traiter de quelques questions de convergence et de faire d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.

BC4. IPSAS 17, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 16 (révisée en 1998), *Immeubles de placement* qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)[2] a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 16 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées, avec l'exception notée au paragraphe BC 6. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont

[1] Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

[2] Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

pas reproduites ici. Les abonnés au *Comprehensive Subscription Service* de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - **www.iasb.org).** Dans les cas où la norme IPSAS s'éloigne de la norme IAS correspondante, les Bases des Conclusions expliquent les raisons spécifiques au secteur public de l'écart.

BC6. IAS 16, *Immobilisations corporelles* définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. » IPSAS 17 définit la valeur recouvrable comme « la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité ». La définition dans IPSAS 17 est la même que celle de IAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* mais non d'IAS 16. L'IPSASB estime que la définition dans IPSAS 17 est appropriée car :

(a) IPSAS 17 exige qu'une entité détermine la valeur recouvrable ou la valeur de service recouvrable conformément à IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*.

(b) IPSAS 21 exige qu'une entité applique IAS 26 pour déterminer la valeur recouvrable des actifs générateurs de trésorerie.

BC7. IAS 16 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 17 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Révision d'IPSAS 17 suite aux Améliorations des IFRS publiées par l'IASB en 2008

BC8. L'IPSASB a examiné les révisions d'IAS 16 figurant dans les *Améliorations des IFRS*, publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs justifiant la révision de cette norme. L'IPSASB a conclu qu'il n'existait pas de raison spécifique au secteur public de ne pas adopter les amendements.

Guide de mise en œuvre

Le présent guide accompagne IPSAS 17, mais n'en fait pas partie intégrante.

Fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles

IG1 Le paragraphe 44 de IPSAS 17 impose aux entités qui adoptent le modèle de la réévaluation d'évaluer les actifs à un montant réévalué qui ne diffère pas de façon significative de celui qui aurait été déterminé en utilisant la juste valeur à la date de reporting. Le paragraphe 49 de IPSAS 17 spécifie que la fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. L'objet de ce commentaire est d'aider les entités qui adoptent le modèle de la réévaluation à déterminer si les valeurs comptables diffèrent significativement de la juste valeur à la date de reporting.

IG2 Une entité évalue à chaque date de reporting s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. Si une telle indication existe, l'entité détermine la juste valeur de l'actif et le réévalue à hauteur de cette valeur.

IG3. En estimant s'il y a une indication que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting, une entité considère, au minimum, les indications suivantes :

Sources d'informations externes

(a) Des changements importants, affectant l'entité, ont eu lieu au cours de la période ou auront lieu dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;

(b) Lorsqu'un marché existe pour les actifs de l'entité, les valeurs de marché sont différentes de leurs valeurs comptables ;

(c) Pendant la période, un indice des prix applicable à l'actif a subi une variation significative ;

Sources d'informations internes

(d) Il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ;

(e) Des changements importants, affectant l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Les changements défavorables incluent la mise hors service de l'actif ou les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée. Les changements favorables comprennent les dépenses d'investissement engagées au cours de la période pour améliorer ou rehausser

un actif au-delà de sa norme de performance évaluée immédiatement avant que la dépense ne soit effectuée ; et

(f) Un élément probant disponible en provenance du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne ou meilleure que celle attendue.

IG4. La liste du paragraphe IG3 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indications que la valeur comptable d'un actif réévalué peut différer de manière significative de celle qui serait déterminée si l'actif était réévalué à la date de reporting. L'existence de ces indicateurs supplémentaires montrerait aussi que l'entité devrait réévaluer l'actif à sa juste valeur actuelle à la date de reporting.

Exemples d'illustrations

Informations

IE1. Le ministère de l'Intérieur est une entité du secteur public qui contrôle de nombreuses immobilisations corporelles et qui est responsable de leur remplacement et de leur maintenance. Voici des extraits de notes à l'état de la situation financière de l'exercice clôturé au 31 décembre 20X1, qui illustrent les principales informations à fournir en vertu de la présente Norme.

Notes

1. Terrains

(a) Les terrains se composent de vingt mille hectares diversement situés. Le terrain est évalué à sa juste valeur au 31 décembre 20X1, selon l'évaluation du Bureau national d'évaluation, un expert indépendant.

(b) Limitations du droit de propriété :

Cinq cent hectares de terrain (d'une valeur comptable de 62 500 unités monétaires) sont classés comme réserve d'intérêt national ; ils ne peuvent être vendus sans l'autorisation du pouvoir législatif. Deux cents hectares (d'une valeur comptable de 25 000 unités monétaires) de la réserve d'intérêt national ainsi que deux mille hectares (d'une valeur comptable de 250 000 unités monétaires) de terrains font l'objet d'un litige avec d'anciens propriétaires devant un tribunal international des droits de l'homme, et le tribunal a ordonné que le terrain ne pouvait être aliéné en attendant que le litige soit réglé ; le ministère reconnaît en l'espèce la compétence du tribunal.

2. Immeubles

(a) Les immeubles se composent d'immeubles de bureaux et de bâtiments industriels répartis sur plusieurs sites.

(b) Les immeubles sont initialement comptabilisés à leur coût historique, mais font régulièrement l'objet de réévaluations à leur juste valeur. Le Bureau national d'évaluation détermine la juste valeur par inventaires tournants sur une courte période. Les réévaluations sont maintenues à jour.

(c) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de l'immeuble. Les immeubles de bureaux ont une durée d'utilité de vingt-cinq ans, et les immeubles industriels ont une durée d'utilité de quinze ans.

(d) Le ministère a conclu cinq contrats pour la construction de nouveaux immeubles ; le coût total de ces contrats s'élève à 250 000 unités monétaires.

3. Machines

(a) Les machines sont évaluées à leur coût historique après déduction des amortissements.

(b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité de la machine.

(c) Les machines peuvent avoir des durées d'utilité diverses :

Tracteurs : 10 ans

Équipement de lavage : 4 ans

Grues : 15 ans

(d) Le ministère a conclu un contrat de remplacement des grues utilisées pour le nettoyage et la maintenance des immeubles – le coût du contrat s'élève à 100 000 unités monétaires.

4. Mobilier et agencements

(a) Le mobilier et les agencements sont évalués à leur coût historique après déduction des amortissements.

(b) L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité du mobilier et des agencements.

(c) Tous les actifs au sein de cette catégorie ont une durée d'utilité de cinq ans.

Rapprochements
(en milliers d'unités monétaires)

	Terrains		**Immeubles**		**Machines**		**Mobilier et agencements**	
Période de reporting	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**
Solde d'ouverture	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Ajouts	-	-	250	100	120	200	20	100
Sorties	-	-	150	40	60	80	20	-
Amortissements (selon l'état de la performance financière)	-	-	160	180	145	135	50	50
Réévaluations (nettes)	250	225	- 30	- 50	-	-	-	-
Solde de clôture (selon l'état de la situation financière)	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Somme des écarts de réévaluation positifs (paragraphe 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Somme des écarts de réévaluation négatifs (paragraphe 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Valeur comptable brute	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Amortissements cumulés	-	-	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

Comparaison avec IAS16

IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 16 (révisée en 2003), *Immobilisations corporelles* et inclut les amendements d'IAS 16 effectué dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'a pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 17 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 16 suite à la publication de la Norme IFRS 5. Les principales différences entre IPSAS 17 et IAS 16 (2003) sont les suivantes :

- IPSAS 17 n'impose ni n'interdit la comptabilisation d'actifs historiques. Une entité qui comptabilise des actifs historiques est tenue de se conformer aux dispositions en matière d'informations à fournir imposées par la présente Norme pour les actifs historiques qui ont été comptabilisés ; elle peut, sans y être tenue, se conformer à d'autres dispositions de la présente Norme en ce qui concerne ces actifs historiques. IAS 16 ne prévoit pas d'exclusion similaire.
- IAS 16 impose que les immobilisations corporelles soient comptabilisées initialement à leur coût historique. IPSAS 17 prévoit que si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût est sa juste valeur à la date de l'acquisition. IAS 16 impose aux entreprises qui adoptent le modèle de la réévaluation et comptabilisent des immobilisations corporelles à un montant réévalué, d'indiquer le coût historique équivalent. Cette obligation ne figure pas dans IPSAS 17.
- IAS 16 prévoit que les écarts positifs et négatifs de réévaluation ne peuvent être compensés qu'isolément pour chaque actif. Selon IPSAS 17, les écarts positifs et négatifs de réévaluation sont compensés au niveau d'une catégorie d'actifs.
- IPSAS 17 contient des dispositions transitoires tant pour la première adoption que pour un changement à partir de la version précédente de IPSAS 17. IAS 16 ne contient des dispositions transitoires que pour les entités qui ont déjà appliqué les IFRS. De manière spécifique, IPSAS 17 contient des dispositions transitoires permettant aux entités de ne pas comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des périodes de reporting commençant dans les cinq ans à compter de la date de première adoption de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public. Ces dispositions transitoires permettent également aux entités de comptabiliser les immobilisations corporelles à leur juste valeur à la première adoption de la présente Norme. IAS 16 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.
- IPSAS 17 contient des définitions de « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie » et « valeur de service recouvrable ». IAS 16 n'inclut pas ces définitions. Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 16 a été intégré à IPSAS 17 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.

- IPSAS 17 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 16. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 17. Les termes équivalents dans IAS 16 sont « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 17 n’utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 16 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IPSAS 17 inclut un Guide d’application sur la fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles. IAS 16 n'inclut pas de guide similaire.

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE

Remerciements

IPSAS 18 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 14 (révisée en 1997), *Information sectorielle*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 14 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE
Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 18, *Information sectorielle* a été publiée en juin 2002.

Depuis cette date, IPSAS 18 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* (publiée en décembre 2006)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 18

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
27[1]	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
37	Amendé	IPSAS 17 Décembre 2006
57	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
69	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
70	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006
IE	Amendé	IPSAS 3 Décembre 2006 Améliorations des IPSAS Novembre 2010

[1] Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Juin 2002

IPSAS 18 — INFORMATION SECTORIELLE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–7
Définitions	8–11
Information sectorielle	12–26
Structures d'information	14–16
Secteurs de service et secteurs géographiques	17–22
Segmentation multiple	23
Structures d'information non appropriées	24–26
Définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels, passifs sectoriels et des méthodes comptables	27–42
Allocation de postes à des secteurs	28–32
Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels	33–42
Méthodes comptables sectorielles	43–46
Actifs conjoints	47–48
Secteurs nouvellement identifiés	49–50
Informations à fournir	51–75
Informations sectorielles supplémentaires	65–66
Autres informations à fournir	67–73
Objectifs opérationnels sectoriels	74–75
Date d'entrée en vigueur	76–77
Guide d'application	
Exemples d'illustrations	
Comparaison avec IAS 14	

L’objectif et les paragraphes 1 à 77 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 18, *Information sectorielle* (IPSAS 18). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 18 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d’appliquer des méthodes comptables en l’absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L’objectif de la présente Norme consiste à établir des principes pour la communication d’informations financières sectorielles. La présentation de ces informations aura pour effet :

(a) d’aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre la performance passée de l’entité et à identifier les ressources affectées à l’appui de ses principales activités ; et

(b) d’améliorer la transparence de l’information financière et permettre à l’entité de mieux s’acquitter de ses obligations.

Champ d’application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la présentation d’informations sectorielles.**

2. **La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l’IPSASB explique que les entreprises publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes IFRS publiées par l’IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. **La présente Norme doit s'appliquer aux jeux complets d’états financiers publiés conformément aux Normes IPSAS.**

5. Un jeu complet d’états financiers comprend un état de la situation financière, un état de la performance financière, un tableau de flux de trésorerie, un tableau de variation de l’actif net/situation nette et des notes, comme indiqué dans IPSAS 1.

6. **Lorsque les états financiers consolidés d’un État ou d’une autre entité économique et les états financiers individuels de l’entité contrôlante sont présentés ensemble, l’information sectorielle n’est présentée que pour les états financiers consolidés.**

7. Dans certains pays, les états financiers consolidés de l’État ou d’une autre entité économique et les états financiers individuels de l’entité contrôlante sont compilés et présentés ensemble dans un rapport unique. Lorsque c’est le cas, le rapport qui contient les états financiers consolidés de l’État ou d’une autre entité contrôlante ne doit présenter les informations sectorielles que pour les états financiers consolidés.

Définitions

8. **[Supprimé]**

9. **Les termes ci-après sont utilisés dans la présente Norme dans le sens qui leur est attribué ci-après :**

(a) Un secteur est une activité distincte ou un groupe d’activités d’une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but (a) d’évaluer sa performance passée en termes de

réalisation d'objectifs et en vue (b) de prise de décisions d'allocation future de ressources.

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

10. Les États et leurs organismes publics ont le contrôle d'importantes ressources publiques ; ils visent, par leur activité, à fournir une large palette de biens et de services au public, dans des régions différentes tant d'un point de vue géographique que socio-économique. Ces entités sont supposées, et parfois formellement tenues, d'utiliser ces ressources avec efficacité et efficience pour réaliser leurs objectifs. Des états financiers individuels et des états financiers consolidés fournissent un aperçu (a) des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'entité présentant les états financiers, (b) du coût des services fournis et (c) des recettes fiscales, affectations budgétaires et des récupérations de coûts entreprises pour financer la fourniture de ces services. Toutefois, ces informations globales ne fournissent aucune information sur les objectifs opérationnels spécifiques et sur les activités majeures de l'entité présentant les états financiers, ou sur les ressources affectées à ces objectifs et à ces activités et sur leur coût.

11. Dans la plupart des cas, les activités de l'entité sont tellement étendues, et couvrent une gamme tellement large de régions différentes tant du point de vue géographique que socio-économique, qu'il est nécessaire de présenter des informations financières et non financières ventilées par secteurs particuliers de l'entité pour fournir des informations pertinentes en matière de reddition de comptes et de prise de décision.

Information sectorielle

12. **Une entité identifier ses différents secteurs selon les dispositions du paragraphe 9 de la présente Norme, et présenter les informations relatives à ces secteurs de la manière imposée aux paragraphes 51 à 75 de la présente Norme.**

13. Selon la présente Norme, les entités du secteur public identifieront en tant que secteur chaque activité ou groupe d'activité distinct pour lequel il y aurait lieu de présenter des informations financières en vue (a) d'évaluer la performance passée de l'entité en termes de réalisation de ses objectifs, et (b) en vue de la prise de décisions d'allocation de ressources par l'entité. Outre la présentation des informations imposées par les paragraphes 51 à 75 de la présente Norme, les entités sont également encouragées à présenter des informations supplémentaires à propos des secteurs présentés tels qu'identifiés par la présente Norme, ou comme elles l'estiment nécessaires dans le but de reddition de comptes et de prise de décision.

Structures d'information

14. Dans la plupart des cas, les grandes catégories d'activités identifiées dans les documents budgétaires reflètent les secteurs pour lesquels des informations sont présentées à l'organe de direction et au dirigeant de grade le plus élevé dans la hiérarchie de l'entité. Dans la plupart des cas, les secteurs présentés à l'organe de

direction et au dirigeant seront également un reflet des secteurs présentés dans les états financiers. En effet, l'organe de direction et le dirigeant auront besoin d'informations relatives aux secteurs pour leur permettre (a) de s'acquitter de leurs obligations de gestion, pour évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs, et (b) pour prendre des décisions relatives à l'allocation de ressources par l'entité à l'avenir.

15. La détermination des activités qui devraient être regroupées en secteurs distincts et présentées dans les états financiers à des fins de reddition de comptes et de prise de décision requiert d'exercer un jugement. Pour exercer ce jugement, les personnes qui préparent des états financiers tiendront compte d'éléments tels que :

(a) l'objectif de présentation d'informations financières par secteur, identifié au paragraphe 9 ci-avant ;

(b) les attentes des citoyens et de leurs représentants élus ou désignés, quant aux activités principales de l'entité ;

(c) les caractéristiques qualitatives de l'information financière telles qu'elles sont identifiées dans l'Annexe A de IPSAS 1. Ces caractéristiques sont également synthétisées dans le Guide d'application à la présente norme. Elles incluent la pertinence, la fiabilité et la comparabilité dans le temps de l'information financière présentée relative aux différents secteurs de l'entité. (Ces caractéristiques sont fondées sur les caractéristiques qualitatives des états financiers identifiées dans le *Cadre IASB de préparation et de présentation des états financiers*) et ;

(d) le fait que la structure d'un secteur particulier reflète la base de l'information financière que requièrent l'organe de décision et le dirigeant pour leur permettre d'évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs et pour prendre des décisions d'allocation de ressources afin de réaliser les objectifs de l'entité à l'avenir.

16. Au niveau de l'État, l'information financière est souvent regroupée et présentée d'une manière qui reflète, par exemple :

(a) des grandes catégories économiques d'activités entreprises par l'État, telles que la santé, l'éducation, la défense et la protection sociale (qui peuvent refléter les catégories fonctionnelles de l'État définies par les statistiques de finances publiques), et d'importantes activités commerciales menées par des entreprises publiques, comme des entités publiques de production électrique, de banque et d'assurance ; ou

(b) les responsabilités liées au portefeuille de ministres ou de membres d'un exécutif. Elles sont souvent, mais pas toujours, le reflet des catégories économiques mentionnées au point (a) ci-avant – des différences peuvent survenir parce que les responsabilités liées aux portefeuilles ministériels peuvent englober plusieurs catégories économiques, voire toucher plusieurs catégories.

Secteurs de service et secteurs géographiques

17. Les types de secteurs présentés à l'organe de direction et au dirigeant d'une entité sont souvent qualifiés de « secteurs de service » ou de « secteurs géographiques ». Dans la présente Norme, ces termes ont la signification indiquée ci-après :

    (a) un « secteur de service » désigne une composante distincte d'une entité qui fournit une production connexe ou qui réalise des objectifs opérationnels particuliers conformes à la mission générale de chaque entité ; et

    (b) un « secteur géographique » est une composante distincte d'une entité qui est engagée dans la fourniture de produits ou dans la réalisation d'objectifs opérationnels particuliers au sein d'une zone géographique donnée.

18. Les ministères et les organismes publics sont généralement gérés par lignes de services, parce que cela reflète de quelle manière (a) les productions importantes sont identifiées, (b) leurs réalisations contrôlées, et (c) leurs besoins de ressources identifiés et budgétés. Un exemple d'entité qui rend ses comptes, en interne, par lignes de services ou par secteurs de services, est un ministère de l'éducation, dont la structure et le système d'information financière interne reflètent les activités d'enseignement et de production dans le primaire, le secondaire et le supérieur comme des secteurs distincts. Cette base de segmentation peut être adoptée en interne parce que les compétences et les équipements nécessaires pour fournir la production souhaitée et les résultats de chacune de ces activités d'éducation au sens large sont perçues comme étant différentes. En outre, parmi les décisions financières majeures auxquelles est confrontée la direction figure la détermination des ressources à attribuer à chacune de ces productions ou activités. Dans de tels cas, il est probable que la communication externe d'information financière sur la base des secteurs de service satisfera également les exigences de la présente Norme.

19. Les facteurs qui doivent être pris en compte pour déterminer si la production (les biens et les services) est liée et devrait être regroupée à des fins d'information financière sont notamment :

    (a) les objectifs opérationnels primaires de l'entité et les biens, services et activités liés à la réalisation de chacun de ces objectifs et la question de l'allocation et de la budgétisation de ressources sur la base de groupes de biens et de services ;

    (b) la nature des biens ou des services fournis ou des activités entreprises ;

    (c) la nature du processus de production et du processus ou mécanisme de distribution et de fourniture des services ;

    (d) le type de clients ou de consommateurs auxquels sont destinés les biens ou les services ;

    (e) la question de savoir si cela reflète le mode de gestion de l'entité et le mode de présentation des informations financières à la direction générale et à l'organe de direction ; et

(f) s'il y a lieu, la nature de l'environnement réglementaire (par exemple, ministère ou autorité dotée d'un pouvoir réglementaire) ou du secteur (par exemple le secteur financier, le secteur des services publics, ou l'État).

20. Une entité peut être organisée et soumise, en interne, à l'organe de direction et au dirigeant selon une base régionale (que ce soit à l'intérieur ou au-delà de limites nationales, étatiques, locales ou autres). Lorsque c'est le cas, le système d'information interne reflète une structure sectorielle géographique.

21. Une structure sectorielle géographique peut être adoptée lorsque par exemple la structure et le système d'information interne d'un ministère de l'éducation sont structurés sur la base de productions éducatives régionales, parce que les évaluations de performance et les décisions d'affectation des ressources à prendre par l'organe de direction et par le dirigeant sont déterminées par référence aux besoins et aux réalisations régionales. Cette structure peut avoir été adoptée pour préserver l'autonomie régionale des besoins éducatifs et la fourniture de services d'éducation, ou parce que les conditions opérationnelles ou les objectifs éducatifs sont sensiblement différents d'une région à l'autre. Elle peut également avoir été adoptée simplement parce que la direction estime qu'une structure basée sur un partage régional des responsabilités sert mieux les objectifs de l'organisation. Dans ces cas, les décisions d'affectation de ressources sont initialement prises puis contrôlées par l'organe de direction et par le dirigeant sur une base régionale. Les décisions détaillées relatives à l'affectation de ressources aux activités fonctionnelles particulières au sein d'une région géographique sont alors prises par la direction régionale, conformément aux besoins éducatifs au sein de cette région. Dans de tels cas, il est probable que la communication externe d'information financière sur la base des secteurs géographiques satisfera également aux exigences de la présente Norme.

22. Les facteurs qui seront pris en compte pour déterminer si l'information financière doit être présentée sur une base géographique sont notamment :

(a) la similitude du contexte économique, social et politique dans les différentes régions ;

(b) les relations entre les objectifs principaux de l'entité et des différentes régions ;

(c) les éventuelles différences dans les caractéristiques de fournitures de services et de conditions d'exploitation dans les différentes régions ;

(d) la question de savoir si cela reflète le mode de gestion de l'entité et le mode de présentation des informations financières à la direction générale et à l'organe de direction ; et

(e) les besoins, compétences ou risques spécifiques associés aux activités dans une zone donnée.

Segmentation multiple

23. Dans certains cas, une entité peut présenter à l'organe de direction et au dirigeant les produits, charges, actifs et passifs sectoriels selon plusieurs structures sectorielles, par exemple à la fois pour les secteurs de service et les secteurs géographiques. La

présentation tant selon les secteurs de service que les secteurs géographiques dans les états financiers externes fournira souvent des informations utiles si la réalisation des objectifs d'une entité est fortement affectée à la fois par les différents produits et services qu'elle fournit et par les zones géographiques auxquels ces biens et services sont fournis. De même, au niveau global, un État peut adopter une base d'information qui (a) reflète des informations au niveau de l'État, du secteur financier public et du secteur commercial, et (b) complète l'analyse sectorielle à l'échelle de l'État, par exemple, avec des informations sectorielles relatives à des sous-catégories fonctionnelles importantes. Dans ce cas, les secteurs peuvent être présentés séparément ou sous la forme d'une matrice. En outre, une structure primaire et secondaire de présentation sectorielle peut être adoptée, ne fournissant que des informations limitées pour les secteurs secondaires.

Structures d'information non appropriées

24. Comme indiqué ci-avant, dans la plupart des cas, les secteurs pour lesquels des informations sont présentées en interne à l'organe de direction et au titulaire du poste le plus important à des fins d'évaluation de la performance passée de l'entité et de décision en matière d'affectation future de ressources, seront le reflet des secteurs identifiés dans les documents budgétaires ; ils seront également adoptés pour l'information financière externe conformément aux dispositions de la présente Norme. Toutefois, dans certains cas, l'information financière interne d'une entité à l'égard de son organe de direction et du dirigeant peut être structurée de manière à globaliser et à présenter les informations de manière à distinguer les produits, charges, actifs et passifs des activités dépendant de dispositions budgétaires de celles dépendant d'activités commerciales, ou à distinguer les entités dépendant de dispositions budgétaires des entreprises publiques. La présentation d'informations sectorielles dans les états financiers sur la seule base de ces secteurs ne suffira probablement pas à réaliser les objectifs précisés pour la présente Norme. En effet, il est peu probable que ces secteurs fournissent des informations pertinentes pour les utilisateurs, par exemple, à propos de la performance de l'entité dans la réalisation de ses principaux objectifs opérationnels. IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* inclut des dispositions à l'intention des États choisissant de fournir des informations financières sur le secteur des administrations publiques, comme défini dans les modèles statistiques d'information.

25. Dans certains cas, l'information financière ventilée présentée à l'organe de direction et au dirigeant peut ne pas présenter les produits, charges, actifs et passifs par secteur de service, par secteur géographique, ou par référence à d'autres activités. De tels rapports peuvent être structurés de manière à ne présenter que les dépenses par nature (par exemple les salaires, loyers, fournitures et acquisitions en capital) poste par poste, conformément au modèle d'affectation budgétaire ou au modèle de financement ou d'autorisation qui s'applique à l'entité. Cela peut se produire lorsque l'information financière destinée à l'organe dirigeant et au personnel de direction vise à mettre en avant la conformité aux autorisations de dépenses plutôt que (a) l'évaluation de la performance passée des principales activités de l'entité en termes de réalisation d'objectifs, et (b) la prise de décisions relatives à l'affectation future de

ressources. Lorsque l'information interne adressée à l'organe de direction et au dirigeant est structurée de manière à rendre compte uniquement de la conformité, l'information externe sur la même base que l'information interne adressée à l'organe de direction et au dirigeant ne satisfera pas aux critères de la présente Norme.

26. Lorsque la structure de l'information interne d'une entité ne reflète pas les dispositions de la présente Norme, l'entité devra, en vue de l'information externe, identifier des secteurs qui répondent à la définition de secteur énoncée au paragraphe 9, et fournir les informations requises aux paragraphes 51 à 75.

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

27. **Les termes complémentaires suivants sont utilisés dans la présente Norme, dans les sens indiqués ci-dessous :**

Les méthodes comptables sectorielles sont les 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.

Les actifs sectoriels sont les 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.

Si le produit sectoriel inclut les intérêts ou dividendes reçus, les actifs sectoriels doivent inclure les comptes clients, les prêts, les participations ou autres actifs productifs de produits liés.

Les actifs sectoriels ne comprennent pas les charges d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisées conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent.

Les actifs sectoriels incluent les participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence si le solde net de ces participations est compris dans les produits sectoriels. Les actifs sectoriels incluent la quote-part revenant à un coparticipant dans les actifs opérationnels d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8, *Participations dans des co-entreprises*.

Les actifs sectoriels sont déterminés après déduction des corrections de valeur qui sont présentées directement en déduction de ces actifs dans l'état de la situation financière de l'entité.

Les charges sectorielles sont 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 :

(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'entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;

(d) les charges d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisées conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent ; ou

(e) les frais administratifs, frais de siège et autres charges intervenant au niveau de l'entité et concernant l'ensemble de l'entité. 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 coparticipant dans les charges d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8.

Pour un secteur dont l'activité est de nature essentiellement financière, les produits financiers et les charges financières ne peuvent être présentés pour leur montant net dans le cadre de l'information sectorielle que si ces éléments figurent pour leur montant net dans les états financiers consolidés ou individuels de l'entité.

Les passifs sectoriels sont les passifs opérationnels résultant des activités d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent raisonnablement lui être affectés.

Si les charges sectorielles incluent la charge d'intérêts, les passifs sectoriels doivent inclure les passifs liés portant intérêt.

Les passifs sectoriels incluent la part revenant à un coparticipant dans les passifs opérationnels d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8.

Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives aux obligations de paiement de l'impôt sur le résultat ou équivalent.

Les produits sectoriels sont les 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 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

(b) 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 entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence uniquement si ces éléments sont inclus dans le produit consolidé ou total de l'entité.

Les produits sectoriels incluent la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8.

Allocation de postes à des secteurs

28. Les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels incluent les montants directement attribuables à un secteur et les montants qui peuvent raisonnablement être affectés à ce secteur.

29. Pour identifier les éléments pouvant être directement attribués ou raisonnablement affectés aux secteurs, une entité commence par étudier son système d'information financière interne. Autrement dit, lorsque des secteurs utilisés à des fins d'information financière interne sont adoptés, ou bien forment la base des secteurs adoptés pour des états financiers à usage général, on suppose que les montants identifiés en liaison avec des secteurs dans le cadre de l'information financière interne sont directement attribuables ou raisonnablement affectables aux secteurs pour mesurer les produits sectoriels, les charges sectorielles, les actifs sectoriels et les passifs sectoriels des secteurs à présenter.

30. Dans certains cas, on a pu, dans le cadre de l'information financière interne, affecter à des secteurs un produit, une charge, un actif ou un passif selon un critère bien compris par la direction de l'entité mais qui pourrait être jugé subjectif, arbitraire, voire difficile à comprendre pour l'utilisateur externe des états financiers. Selon les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels, énoncées par la présente Norme, une telle affectation ne serait pas raisonnable. Inversement, une entité peut choisir de ne pas affecter tel élément de produit, de charge, d'actif ou de passif dans le cadre de l'information financière interne, même si elle peut raisonnablement le faire. Un tel élément est affecté conformément aux définitions des produits, charges, actifs, et passifs sectoriels de la présente Norme.

31. Les entités du secteur public peuvent généralement identifier (a) le coût lié à la fourniture de certaines catégories de biens et de services ou à l'exercice de certaines

activités et (b) les actifs nécessaires pour faciliter ces activités. Cette information est nécessaire pour les besoins de planification et de contrôle. Toutefois, dans de nombreux cas, les activités d'organismes publics et d'autres entités du secteur public sont financées par des autorisations budgétaires par blocs, ou d'autorisations budgétaires « par ligne » reflétant la nature des principales catégories de charges ou de dépenses. Ces affectations par « bloc » ou par « ligne » peuvent ne pas être liées à des lignes de service, des activités fonctionnelles ou des régions géographiques spécifiques. Dans certains cas, il peut s'avérer impossible d'attribuer directement des produits à un secteur ou de les affecter à un secteur selon une base raisonnable. De même, certains actifs, charges et passifs peuvent s'avérer impossibles à attribuer directement, ou à allouer selon une base raisonnable, à des secteurs individuels parce qu'ils servent à une large gamme d'activités de fourniture de services dans plusieurs secteurs, ou parce qu'ils sont directement liés à des activités d'administration générale qui ne sont pas identifiées comme un secteur séparé. Les produits, charges, actifs et passifs non attribués ou non affectés sont alors présentés sous la forme d'un montant non affecté dans le rapprochement des informations sectorielles avec le produit global de l'entité, comme l'impose le paragraphe 64 de la présente Norme.

32. Les États et leurs organismes publics peuvent conclure des accords avec des entités du secteur privé pour la fourniture de biens et de services ou pour mener d'autres activités. Dans certains pays, ces accords prennent la forme d'une coentreprise ou d'une participation dans une entité associée, comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. Dans ce cas, les produits sectoriels comprendront la quote-part de ce secteur dans le solde net comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence, lorsque le solde net ainsi comptabilisé est inclus dans le produit sectoriel, et lorsqu'il peut raisonnablement être directement attribué ou affecté de manière fiable au secteur. Dans ce cas, les produits sectoriels et les charges sectorielles comprennent la quote-part du secteur dans les produits et les charges d'une coentreprise comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle.

Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels

33. Les actifs sectoriels incluent par exemple les actifs courants qui sont utilisés dans les activités opérationnelles du secteur, les immobilisations corporelles, les actifs faisant l'objet de contrats de location-financement et les immobilisations incorporelles. Si les charges sectorielles incluent un élément d'amortissement, l'actif correspondant doit être également inclus dans les actifs sectoriels. Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs utilisés par toute l'entité ou par le siège. Par exemple :

    (a) le service de l'administration centrale et de l'élaboration des politiques du ministère de l'éducation n'est pas compris dans les secteurs relatifs aux services d'enseignement primaire, secondaire et supérieur ; ou

    (b) les immeubles des assemblées parlementaires ou autres ne figurent pas dans les secteurs reflétant des activités fonctionnelles majeures telles que l'éducation, la santé et la défense dans l'information au niveau de l'État.

    Les actifs sectoriels incluent les actifs opérationnels utilisés en commun par deux secteurs ou plus, s'il existe une base de répartition raisonnable.

34. Les états financiers consolidés d’un État ou d’une autre entité peuvent comprendre des entités acquises à l’occasion de l’acquisition d’une entité donnant lieu à la comptabilisation d’un goodwill acquis (pour des commentaires sur la comptabilisation de l’acquisition d’une entité, voir IFRS 3, *Regroupements d’entreprises*. 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 du goodwill correspondant.

35. Les exemples de passifs sectoriels incluent les dettes commerciales et autres, les passifs opérationnels, les avances du public pour la fourniture future de biens et services partiellement subventionnés, les provisions pour garantie des produits vendus résultant de toute activité commerciale de l’entité, et pour d’autres litiges liés à la fourniture de biens et de services. Les passifs sectoriels n'incluent pas les emprunts, les dettes liées à des actifs faisant l'objet de contrats de location-financement et autres dettes affectées au financement plutôt qu’au fonctionnement. Si la charge d'intérêt est prise en compte dans les charges sectorielles, le passif correspondant portant intérêt est pris en compte dans les passifs sectoriels.

36. Les passifs des secteurs qui n'ont pas essentiellement un caractère financier n'incluent pas les emprunts et autres passifs financiers car les produits et charges sectoriels n’incluent pas les produits et charges de financement. En outre, comme les emprunts sont souvent gérés au niveau du siège social, ou par un organisme d’emprunt centralisé pour l’entité toute entière ou pour l’État tout entier, il est souvent impossible de les attribuer directement ou de les affecter de façon raisonnable à un secteur. Toutefois, si les activités de financement de l’entité sont identifiées comme un secteur distinct, comme cela peut se produire au niveau de l’État, les charges du secteur « finances » comprendront les charges d’intérêt, et les dettes génératrices d’intérêt liées seront incluses dans les passifs sectoriels.

37. Les normes comptables nationales ou internationales peuvent imposer d’ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs identifiables d’une entité 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 acquise dans le cadre d’un regroupement d'entités 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.

38. Dans certains pays, une autorité nationale ou une entité publique peut contrôler une entreprise publique ou une autre entité opérant à des conditions de marché, et est soumise à l’impôt sur le résultat ou équivalent. Ces entités peuvent être tenues d’appliquer les normes comptables, telle que la Norme comptable internationale IAS 12, *Impôts sur le résultat*, qui prescrit le traitement comptable de l’impôt sur le résultat ou équivalent. Ces normes peuvent imposer la comptabilisation d’actifs et de

passifs d’impôt liés à des charges d’impôt sur le résultat ou équivalent, comptabilisées pendant la période en cours et récupérables ou dus lors de périodes futures. Ces actifs et passifs ne sont pas inclus dans les actifs sectoriels ou les passifs sectoriels parce qu’ils résultent de toutes les activités de l’entité dans son ensemble, et des accords fiscaux mis en place pour l’entité. Toutefois, les actifs représentant les produits d’impôt à recevoir, qui sont contrôlés par une autorité fiscale, seront inclus dans les actifs sectoriels de l’entité publique s'il est possible de les attribuer directement à ce secteur ou de les affecter de façon fiable.

39. Des indications sur l’affectation des coûts figurent dans d'autres Normes IPSAS. Ainsi, IPSAS 12, *Stocks* apporte des commentaires sur l’attribution et l'affectation des coûts aux stocks et en-cours, et IPSAS 11, *Contrats de construction* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des coûts aux différents contrats. Ces indications peuvent être utiles pour l’attribution ou l'affectation des coûts aux différents secteurs.

40. IPSAS 2, *Tableau des flux de trésorerie* apporte des commentaires sur la nécessité ou non d'inclure les découverts bancaires dans la trésorerie ou de les présenter dans les emprunts.

41. Les états financiers au niveau de l’État dans son ensemble et de certaines autres entités contrôlantes requièrent la consolidation de plusieurs entités distinctes telles que des ministères, des organismes publics et des entreprises publiques. Pour préparer ces états financiers consolidés, les opérations et les soldes entre entités contrôlées seront éliminés conformément à IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels*. Toutefois, les produits, les charges, les actifs et les passifs sectoriels sont déterminés avant élimination des soldes et des opérations entre entités, sauf si ces soldes et ces opérations internes à l’entité économique se situent à l'intérieur d'un même secteur.

42. Si les méthodes comptables utilisées pour établir et présenter les états financiers de l'entité dans son ensemble sont également les méthodes comptables sectorielles fondamentales, celles-ci comprennent en outre des méthodes ayant trait spécifiquement à l’information sectorielle telles que le mode de détermination des prix de transferts intersectoriels et les critères d'affectation des produits et des charges entre les différents secteurs.

Méthodes comptables sectorielles

43. **L'information sectorielle est préparée conformément aux méthodes comptables appliquées pour établir et présenter les états financiers consolidés ou individuels.**

44. On suppose que les méthodes comptables choisies par l’organe de direction et le dirigeant d'une entité, pour l'établissement des états financiers consolidés ou individuels, sont celles qu'ils jugent les plus appropriées pour l’information externe. Dans la mesure où l'objectif de l'information sectorielle est d'aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre l'entité dans sa globalité et à porter sur elle des jugements mieux informés, la présente Norme impose d'utiliser, pour l’établissement de l'information sectorielle, les méthodes comptables choisies par l’organe de

direction et par le dirigeant pour la préparation des états financiers consolidés ou individuels. Cela ne signifie pas toutefois que les méthodes comptables consolidées ou individuelles sont appliquées aux secteurs comme s'il s'agissait d'entités publiant des états financiers distincts. Un calcul détaillé effectué en appliquant une convention comptable particulière au niveau de l'entité peut être affecté aux secteurs s'il existe une base raisonnable pour le faire. Les droits du personnel, par exemple, sont souvent calculés pour l'ensemble de l'entité mais les chiffres globaux peuvent être affectés aux différents secteurs sur la base des salaires et des données démographiques des différents secteurs.

45. Comme indiqué au paragraphe 42, il peut s’avérer nécessaire de développer des méthodes comptables traitant de questions intéressant l’entité seule, tels que les prix de transfert entre secteurs. IPSAS 1 impose de présenter les méthodes comptables nécessaires à la compréhension des états financiers. Conformément à ces dispositions, il se peut que les méthodes comptables sectorielles doivent être présentées.

46. La présente Norme autorise la communication d’informations sectorielles complémentaires, préparées selon une base différente des méthodes comptables adoptées pour les états financiers consolidés ou individuels, pour autant que :

(a) ces informations soient pertinentes à des fins d’évaluation de performance et de prise de décision, et que

(b) la base d’évaluation de ces informations complémentaires soit clairement décrite.

Actifs conjoints

47. **Les actifs qui sont utilisés conjointement par deux secteurs ou plus sont affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont également affectés à ces secteurs.**

48. Le mode d’affectation aux secteurs des éléments d'actif, de passif, de produits et de charges dépend de facteurs tels que la nature de ces éléments, les activités du secteur et son autonomie relative. Il n'est ni possible ni approprié de donner une base d’affectation unique qui devrait être appliquée par toutes les entités. Il n'est pas non plus approprié d'imposer l'affectation d'actifs, de passifs, de produits et de charges de l'entité qui sont liés à deux secteurs ou plus si la seule base de ces affectations est arbitraire ou difficilement compréhensible. De plus, les définitions des produits sectoriels, des charges sectorielles, des actifs et des passifs sectoriels étant interdépendantes, les affectations résultantes doivent être cohérentes. Par conséquent, les actifs utilisés de manière conjointe sont affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont également affectés à ces secteurs. A titre d'exemple, un actif n'est inclus dans les actifs sectoriels que si, et seulement si, l'amortissement correspondant est inclus dans l’évaluation des charges sectorielles.

Secteurs nouvellement identifiés

49. **Quand un secteur est identifié comme secteur pour la première fois pendant l’exercice, l’information sectorielle de l’exercice antérieur présentée à titre de**

comparaison est retraitée pour refléter le nouveau secteur à présenter comme un secteur distinct (sauf si cela s'avère impraticable).

50. De nouveaux secteurs peuvent être présentés dans les états financiers dans différentes circonstances. Par exemple, une entité peut modifier sa structure interne de communication financière, passant d'une structure de secteurs de services à une structure de secteurs géographiques, et la direction peut estimer plus approprié d'adopter également cette structure sectorielle à des fins de communication financière externe. Une entité peut également entreprendre d'importantes activités nouvelles ou supplémentaires, ou élargir l'étendue d'une activité opérant antérieurement comme un service d'appui interne pour fournir des services à des parties externes. Dans ce cas, de nouveaux secteurs peuvent être présentés pour la première fois dans les états financiers à usage général. Lorsque c'est le cas, la présente Norme impose de retraiter les données comparatives de la période précédente pour refléter la structure sectorielle actuelle, là où c'est possible.

Informations à fournir

51. Les dispositions des paragraphes 52 à 75 en matière d'informations à fournir doivent être appliquées à chaque secteur.

52. **Une entité indique ses produits sectoriels et ses charges sectorielles pour chaque secteur. Les produits sectoriels provenant d'autorisations budgétaires ou assimilés, les produits sectoriels d'autres sources externes, et ceux provenant d'opérations avec d'autres secteurs doivent être présentés séparément.**

53. **Une entité indique la valeur comptable totale des actifs sectoriels pour chaque secteur.**

54. **Une entité indique la valeur comptable totale des passifs sectoriels pour chaque secteur.**

55. **Une entité indique, pour chaque secteur, le total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels qu'elle compte utiliser durant plusieurs exercices.**

56. Une entité est encouragée, mais non tenue de le faire, à indiquer la nature et le montant des éléments de produits et de charges sectoriels dont l'importance, le montant, la nature ou l'incidence sont tels qu'ils permettent d'expliquer de façon pertinente la performance de chaque secteur pour l'exercice.

57. IPSAS 1 impose que, lorsque des éléments de produits des activités ordinaires et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant soient mentionnés séparément. IPSAS 1 cite un certain nombre d'exemples de tels éléments, notamment les réductions de valeur des stocks et des immobilisations corporelles, les provisions pour restructuration, les privatisations et autres sorties d'immobilisations corporelles et de participations à long terme, les activités en cours d'abandon, les règlements de litiges et les reprises de provisions. L'encouragement du paragraphe 56 n'a pas pour but de modifier la classification de ces éléments ni de modifier leur évaluation. Les informations à fournir encouragées par ce paragraphe modifient toutefois le niveau

d’importance de ces éléments qui doit s’apprécier non pas au niveau de l’entité mais au niveau du secteur.

58. La présente Norme n’impose pas de communiquer un résultat sectoriel. Toutefois, si un résultat sectoriel est calculé et présenté, il s’agit d’un résultat opérationnel qui ne comprend pas les charges financières.

59. Une entité est encouragée, mais non tenue de le faire, à indiquer les flux de trésorerie sectoriels, conformément aux dispositions de IPSAS 2. IPSAS 2 impose aux entités de présenter un tableau des flux de trésorerie dans lequel les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement sont présentés séparément. Elle impose également de fournir des informations sur certains flux de trésorerie. La présentation d’informations relatives aux flux de trésorerie de chaque secteur peut s’avérer utile pour comprendre la situation financière générale, la liquidité et les flux de trésorerie de l’entité.

60. Une entité qui ne présente pas de flux de trésorerie sectoriels conformément à IPSAS 2 est encouragée, mais non tenue de le faire, à fournir, pour chaque secteur à présenter :

(a) les charges sectorielles d’amortissement des actifs sectoriels ;

(b) d’autres éléments significatifs sans effet sur la trésorerie ; et

(c) les produits significatifs sans effet sur la trésorerie inclus dans les produits sectoriels.

Cela permettra aux utilisateurs de déterminer les principales sources et utilisations de trésorerie pour les activités sectorielles de l’exercice.

61. **Une entité doit indiquer, pour chaque secteur, la quote-part globale de l’entité dans le solde net des entreprises associées, des coentreprises ou des autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence si l’essentiel des activités de ces entreprises associées se situe dans ce seul secteur.**

62. Bien qu'un montant unique global soit présenté conformément aux dispositions du paragraphe 61, chaque entreprise associée, coentreprise ou autre participation mise en équivalence est prise individuellement pour déterminer si ses activités se situent pour l'essentiel à l'intérieur d'un secteur.

63. **Si le cumul des quotes-parts d'une entité dans le solde net d’entreprises associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence est indiqué par secteur, le montant cumulé des participations dans ces entreprises associées ou coentreprises doit également être indiqué par secteur.**

64. **Une entité doit présenter un rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs et les informations globales fournies dans ses états financiers consolidés ou ses états financiers individuels. Pour cela, elle doit rapprocher les produits sectoriels des produits de l'entité provenant de sources externes (notamment indiquer le montant des produits de l'entité provenant de sources externes et non pris en compte dans les produits d'un secteur) ; les charges**

sectorielles doivent être rapprochées du résultat opérationnel de l'entité évalué de façon comparable ainsi que de son résultat net ; les actifs sectoriels doivent être rapprochés des actifs de l'entité et les passifs sectoriels des passifs de l'entité.

Informations sectorielles supplémentaires

65. Comme indiqué précédemment, il est prévisible que les secteurs seront habituellement basés sur les biens et services essentiels que l'entité fournit, les programmes qu'elle met en œuvre ou les activités qu'elle entreprend. En effet, les informations relatives à ces secteurs fournissent aux utilisateurs des informations pertinentes relatives à la performance de l'entité dans la réalisation de ses objectifs et permettent à l'entité de s'acquitter de ses obligations. Toutefois, dans certaines organisations, une base géographique ou autre peut mieux refléter la base de fourniture de ces services et les ressources affectées au sein de l'entité ; elle sera dès lors adoptée pour les états financiers.

66. La présente Norme considère que la présentation d'informations minimales sur les secteurs de services et les secteurs géographiques sera probablement utile aux utilisateurs à des fins de reddition de compte et de prise de décision. Dès lors, si une entité présente des informations sectorielles basées sur :

    (a) les principaux biens et services qu'elle fournit, les programmes qu'elle met en œuvre ou les autres secteurs de services, elle est également encouragée à présenter pour chaque secteur géographique qui est présenté en interne à l'organe de direction et au dirigeant de l'entité les informations suivantes :

        (i) les charges sectorielles ;

        (ii) la valeur comptable totale des actifs sectoriels ; et

        (iii) le montant total des décaissements de la période pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser pendant plusieurs exercices ; et

    (b) les secteurs géographiques ou une autre base non comprise dans (a), l'entité est encouragée à également présenter l'information sectorielle suivante pour chaque secteur de service principal qui fait l'objet d'une présentation interne à l'organe de direction et au dirigeant de l'entité :

        (i) les charges sectorielles ;

        (ii) la valeur comptable totale des actifs sectoriels ; et

        (iii) le montant total des décaissements de la période pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser pendant plusieurs exercices.

Autres informations à fournir

67. **Pour évaluer et présenter les produits sectoriels provenant d'opérations avec d'autres secteurs, les transferts entre secteurs doivent être évalués sur la base selon laquelle ils surviennent. Les modes de détermination des prix de transfert**

entre secteurs ainsi que tout changement dans ces modalités doivent être indiqués dans les états financiers.

68. **Les changements des méthodes comptables appliquées pour l'information sectorielle qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle doivent être indiqués et l'information sectorielle des exercices antérieurs présentée à titre de comparaison doit être retraitée sauf si le retraitement est impraticable. L'information à fournir doit comporter une description de la nature du changement, les raisons du changement, le fait que l'information comparative a été retraitée ou que cela a été impraticable et l'effet financier du changement s'il peut être raisonnablement déterminé. Si une entité change l'identification de ses secteurs et ne retraite pas l'information sectorielle des exercices antérieurs sur la nouvelle base parce que cela est impraticable, elle doit à des fins de comparaison fournir une information sectorielle sur l'ancienne et la nouvelle base de segmentation pour l'exercice au cours duquel elle modifie l'identification de ses secteurs.**

69. Les changements de méthodes comptables adoptés par l'entité sont traités dans IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. IPSAS 3 impose qu'un changement de méthode comptable soit effectué (a) s'il est exigé par une Norme, ou (b) si le changement se traduit par des informations fiables et plus pertinentes dans les états financiers de l'entité sur les transactions, autres événements ou conditions.

70. Les changements de méthodes comptables appliqués au niveau de l'entité et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités selon IPSAS 3. Sauf stipulation contraire d'une nouvelle Norme ou Interprétation, IPSAS 3 prescrit que :

    (a) tout changement de méthodes comptables soit appliqué de manière rétrospective et que les informations relatives aux périodes antérieures soient retraitées, sauf s'il est impraticable de déterminer soit l'effet cumulé soit les effets spécifiques à la période du changement ;

    (b) si l'application rétrospective n'est pas possible pour toutes les périodes présentées, la nouvelle convention comptable doit être appliquée de manière rétrospective à partir de la première date possible ; et

    (c) s'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle convention comptable au début de la période en cours, cette méthode doit être appliquée de manière prospective à partir de la première date possible.

71. Certains changements de méthodes comptables ont trait spécifiquement à l'information sectorielle. C'est le cas, par exemple, des changements au niveau de l'identification des secteurs et de la base d'affectation aux secteurs des produits et des charges. Ces changements peuvent avoir un effet important sur l'information sectorielle présentée mais ils n'affecteront pas les informations financières globales sur l'entité. Pour permettre aux utilisateurs de comprendre ces changements et d'évaluer les tendances, quand cela est faisable, l'information sectorielle des périodes antérieures, fournie à titre comparatif dans les états financiers, est retraitée afin de refléter la nouvelle convention comptable.

72. Le paragraphe 67 impose, pour l'information sectorielle, d'évaluer les transferts entre secteurs sur la base des prix effectivement utilisés par l'entité. Si une entité change la méthode effectivement utilisée pour évaluer les transferts entre secteurs, il ne s'agit pas d'un changement de convention comptable impliquant de retraiter les données sectorielles des exercices antérieurs conformément au paragraphe 68. Toutefois, le paragraphe 67 impose de signaler ce changement.

73. Si ces informations ne sont pas fournies dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport financier, une entité doit indiquer :

(a) les types de biens et de services inclus dans chaque secteur de service présenté ;

(b) la composition de chaque secteur géographique présenté ; et

(c) si elle n'a pas adopté la base de segmentation en secteurs de service ou en secteurs géographiques, la nature du secteur et des activités qu'il couvre.

Objectifs opérationnels sectoriels

74. Sauf mention contraire dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel, l'entité est encouragée à présenter les objectifs opérationnels généraux établis pour chaque secteur au commencement de l'exercice et à commenter le degré de réalisation de ces objectifs.

75. Pour permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance d'une entité en termes de réalisation de ses objectifs de fourniture de services, il est nécessaire de communiquer ces objectifs aux utilisateurs. La présentation d'informations relatives à la composition de chaque secteur, les objectifs de fourniture de services de ces secteurs et la mesure dans laquelle ces objectifs ont été réalisés permettront de soutenir cette évaluation. Ces informations permettront également à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations. Dans de nombreux cas, ces informations seront incluses dans le rapport annuel dans le cadre du rapport à l'organe de direction ou au dirigeant. Dans de tels cas, la présentation de ces informations dans les états financiers n'est pas nécessaire.

Date d'entrée en vigueur

76. **Une entité doit appliquer la présente Norme au titre des périodes annuelles couvrant les états financiers ouverts à compter du 1er juillet 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er juillet 2003, elle doit l'indiquer.**

77. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Guide d'application

Ce guide accompagne IPSAS 18, mais n'en fait pas partie.

Synthèse des informations à fournir

[¶xx] fait référence au paragraphe xx de la Norme.

Informations à fournir

Total des charges par secteur [¶52]

Total des produits par secteur [¶52]

Produits des autorisations budgétaires ou assimilés par secteur [¶52]

Produits d'autres sources (autres que les autorisations budgétaires ou assimilés) par secteur [¶52]

Produits des opérations avec d'autres secteurs par secteur [¶52]

Valeur comptable des actifs sectoriels par secteur [¶53]

Passifs sectoriels par secteur [¶54]

Coût d'acquisition des actifs par secteur [¶55]

Quote-part dans le solde net [¶61], et participation dans [¶63], des entreprises associées ou coentreprises mises en équivalence, par secteur (si la quasi-totalité se situe dans un seul secteur)

Rapprochement des produits, des charges, des actifs et des passifs, par secteur [¶64]

Autres informations à fournir

Base d'établissement du prix des transferts entre secteurs et de toute modification à l'intérieur [¶67]

Modification des méthodes comptables sectorielles [¶68]

Types de produits et services dans chaque secteur de service [¶73]

Composition de chaque secteur géographique [¶73]

Si aucune base de segmentation en secteurs de service ou en secteurs géographiques n'a été adoptée, la nature des secteurs et des activités couverts par chaque secteur [¶73].

Caractéristiques qualitatives de l’information financière

IG1. Le paragraphe 15 de la présente Norme exige la mise au point de méthodes comptables en vue de s’assurer que les états financiers fournissent des informations répondant à certaines caractéristiques qualitatives. La présente annexe fournit une synthèse des caractéristiques qualitatives de l’information financière.

IG.2 Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l’information fournie dans les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l’intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité

IG3. L’information est intelligible lorsque l’on peut s’attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. 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.

IG4. 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

IG5. Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut servir à les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou bien à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l’information doit également être présentée en temps opportun.

Importance relative

IG6. La pertinence de l’information est influencée par sa nature et son importance relative.

IG7. 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

IG8. 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

IG9. 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

IG10. 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

IG11. 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

IG12. 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.

IG13. Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves dissimulées ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

Exhaustivité

IG14. 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

IG15. 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.

IG16. La comparabilité s'applique à :

(a) la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et

(b) la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

IG17. 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.

IG18. 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

IG19. 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

IG20. 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

IG21. 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.

Exemples d’Illustrations

Cet exemple accompagne IPSAS 18, mais il n’en fait pas partie.

Le tableau et la note correspondante présentés dans cette annexe sont une illustration des informations que la présente Norme impose à un organisme public d’éducation, essentiellement financé par autorisations budgétaires, mais (a) qui fournit également des services éducatifs à des conditions de marché au personnel de grandes sociétés, et (b) qui s’est associé avec une entreprise commerciale pour mettre en place une fondation éducative privée opérant à des conditions de marché. L’organisme public détient sur la fondation une influence notable, mais ne la contrôle pas. Dans un but d’illustration, l’exemple présente des informations comparatives pour deux périodes. Des informations sectorielles sont exigées pour chaque période pour laquelle un jeu complet d’états financiers est présenté.

Tableau A – Information relative aux secteurs (en millions d'unités monétaires)

	Primaire/ secondaire		**Supérieur**		**Services spéciaux**		**Autres services**		**Éliminations**		**Consolidé**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
PRODUITS SECTORIELS												
Autorisation budgétaire	48	40	22	23	10	10	7	7				
Honoraires de sources externes	5	4	–	–	9	6	–	–				
Transferts entre secteurs	10	6	6	7	2	4	2	2				
Total des produits sectoriels	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
CHARGES SECTORIELLES												
Rémunérations et salaires	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Amortissements	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Autres charges	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
Total des charges sectorielles	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
Frais de siège non affectés											(7)	(9)
Déficit des activités opérationnelles											(2)	(4)
Charges financières											(4)	(3)
Produits d'intérêt											2	3
Part du solde net dans les entreprises associées							8	7			8	7
Excédent des activités ordinaires											4	3
Perte extraordinaire : dommages non assurés causés aux installations par un tremblement de terre		(3)									0	(3)
Solde net											4	0
AUTRES INFORMATIONS												
Actifs sectoriels	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Participation dans des entreprises associées mises en équivalence							32	26			32	26
Actifs du siège non affectés											35	30
Actif total consolidé											175	155
Passifs sectoriels	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Passifs du siège non affectés											40	55
Passif total consolidé											82	90
Investissements	13	10	9	5	4	0	2	3				
Charges sans effet de trésorerie hors dotation aux amortissements	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Produits sans effet de trésorerie	–	–	–	–	1	1	–	–				

L’organisme public est organisé et rend compte à l’organe de direction selon quatre domaines fonctionnels majeurs : enseignement primaire et secondaire, enseignement supérieur, services spéciaux, et autres services, chacun sous l’autorité d’un directeur. Les activités du secteur des services spéciaux d’éducation comprennent la fourniture de services éducatifs, à des conditions de marché, aux employés de grandes entreprises. Pour fournir ces services à des parties externes, l’unité chargée des services commerciaux du secteur utilise, sur une base d’honoraires au prorata des services fournis, des services fournis par les secteurs primaire/secondaire et supérieur. Ces transferts entre secteurs sont éliminés lors de la consolidation.

Les informations présentées à propos de ces secteurs sont utilisées par le comité de direction et le dirigeant comme une base d’évaluation de la performance passée de l’entité en termes de réalisation de ses objectifs et de prise de décision pour l’attribution future de ressources. La présentation d’informations à propos de ces secteurs est également considérée comme utile pour les besoins de l’information financière externe.

La majorité des activités de l’organisme sont limitées au territoire national, sauf dans le cadre d’un programme d’aide où elle a établi des installations en Europe de l’Est pour un programme de services éducatifs secondaires. Le coût total des services fournis en Europe de l’Est s’élève à 5 millions (4 millions en 20X1). Le montant total des équipements éducatifs en Europe de l’Est s’élève à 3 millions (6,5 millions en 20X1). Il n’y a eu aucun décaissement lié à l’acquisition d’actifs en Europe de l’Est en 20X2 et en 20X1.

Transferts inter secteurs : les produits sectoriels et les charges sectorielles comprennent des produits et des charges découlant de transferts entre secteurs. De tels transferts sont généralement comptabilisés au coût et éliminés lors de la consolidation. Le montant de ces transferts s’élevait à 20 millions (19 millions en 19X1).

Participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. L’organisme détient 40 % du capital de EuroED Ltd, fondation éducative spécialisée dans la fourniture de services éducatifs à l’international à des conditions de marché, sous contrat pour des organismes prêteurs multilatéraux. Sa participation est mise en équivalence. La participation EuroED et la quote-part de l’organisme dans son bénéfice net sont exclus des charges sectorielles et des produits sectoriels.

Toutefois, ils sont présentés séparément dans le secteur des autres services, qui est responsable de l’administration de l’investissement dans l’entité associée.

Un rapport détaillé des objectifs établis pour chaque secteur et du degré de réalisation de ces objectifs se trouve dans le Rapport d’exploitation qui est inclus ailleurs dans ce rapport.

Comparaison avec IAS 14

IPSAS 18 s'inspire essentiellement de IAS 14, *Information sectorielle* (révisée en 1997). Les principales différences entre IPSAS 18 et IAS 14 sont les suivantes :

- IPSAS 18 définit les secteurs différemment de IAS 14. IPSAS 18 exige que les entités présentent les secteurs selon une base appropriée pour apprécier la performance passée et prendre des décisions en matière d'attribution de ressources. IAS 14 impose la présentation de secteurs d'activité et de secteurs géographiques.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 14 a été intégré à IPSAS 18 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IAS 14 impose la présentation du résultat sectoriel, des amortissements des actifs sectoriels et d'autres dépenses importantes sans effet sur la trésorerie. IPSAS 18 ne requiert pas la présentation de résultats sectoriels. IPSAS 18 encourage, mais n'impose pas, la présentation de produits significatifs sans effet sur la trésorerie qui sont inclus dans les produits sectoriels, les amortissements sectoriels et les autres charges sectorielles sans effet sur la trésorerie ou les flux de trésorerie requis par IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.
- IPSAS 18 n'impose pas la présentation d'informations relatives aux secteurs secondaires, mais encourage la présentation de certaines informations minimales à propos des secteurs de « services » et des secteurs « géographiques ».
- IPSAS 18 ne précise pas de seuils quantitatifs à appliquer pour l'identification de secteurs à présenter.
- IPSAS 18 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 14. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « produit », « état de la performance financière » et « actif net/situation nette ». Les termes équivalents dans IAS 14 sont « produit», « compte de résultat », et « capitaux propres ».

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Remerciements

IPSAS 19 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 37 (1998), *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels,* publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les extraits d'IAS 37 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* a été publiée en octobre 2002.

Depuis cette date, IPSAS 19 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (publiée en décembre 2006)
- IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture* (publiée en décembre 2006)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 19

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
1	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
4	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
5	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
87	Amendé	IPSAS 14 Décembre 2006
111[1]	Supprimé	IPSAS 3 Décembre 2006
111A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
IG14	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

[1] Le paragraphe 111 avait un caractère transitoire. Les paragraphes suivants ont été renumérotés.

Octobre 2002

IPSAS 19 — PROVISIONS, PASSIFS EVENTUELS ET ACTIFS EVENTUELS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–17
Prestations sociales	7–11
Autres exclusions du champ d'application de la Norme	12–17
Définitions	18–21
Provisions et Autres passifs	19
Lien entre les provisions et les passifs éventuels	20–21
Comptabilisation	22–43
Provisions	22–34
Obligation actuelle	23–24
Événement passé	25–30
Sortie probable de ressources représentatives d'avantage économiques ou d'un potentiel de service	31–32
Estimation fiable de l'obligation	33–34
Passifs éventuels	35–38
Actifs éventuels	39–43
Évaluation	44–62
Meilleure estimation	44–49
Risques et incertitudes	50–52
Valeur actuelle	53–57
Événements futurs	58–60
Sortie Attendue d'actifs	61–62
Remboursements	63–68
Changements affectant les provisions	69–70
Utilisation des provisions	71–72
Application des règles de comptabilisation et d'évaluation	73–96
Déficits nets opérationnels futurs	73–75
Contrats déficitaires	76–80
Restructurations	81–96
Cession ou transfert d'opérations	90–92
Provisions pour restructuration	93–96
Informations à fournir	97–109
Disposition transitoire	110
Date d'entrée en vigueur	111–112

Paragraphes

Tableaux
Illustration Arbre de décision
Guide d’application
Exemples d’illustrations
Comparaison avec IAS 37

L’objectif et les paragraphes 1 à 112 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (IPSAS 19). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 19 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d’appliquer des méthodes comptables en l’absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste (a) à définir les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels, (b) à identifier les circonstances dans lesquelles il convient de les comptabiliser, la manière dont il faut les évaluer et les informations à fournir à leur propos. La présente Norme impose également de communiquer certaines informations relatives aux passifs éventuels et aux actifs éventuels dans les notes aux états financiers afin de permettre aux utilisateurs d'en comprendre la nature, l'échéance et le montant.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice applique la présente Norme pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, excepté pour :**

   (a) les provisions et les passifs éventuels qui résultent de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis ;

   (b) [supprimé]

   (c) ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés, sauf dans le cas où le contrat est déficitaire sous réserve d'autres dispositions du présent paragraphe ;

   (d) les contrats d'assurance dans le champ d'application de la norme internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance ;

   (e) ceux couverts par une autre Norme IPSAS ;

   (f) ceux résultant d'impôts sur le résultat ou équivalent ; et

   (g) ceux résultant d'avantages du personnel à l'exception des indemnités de fin de contrat qui résultent d'une restructuration au sens de la présente Norme.

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La « Préface aux normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'IPSASB explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. La présente Norme ne s'applique pas aux instruments financiers (y compris les garanties) qui sont dans le champ d'application d'IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*.

5. [supprimé]

6. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructuration (y compris dans le cadre d'abandon d'activités). Dans certains cas, une restructuration peut satisfaire à la définition d'un abandon d'activités. Des commentaires relatifs à l'abandon d'activités peuvent être trouvées dans la Norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.*

Prestations sociales

7. Aux fins de la présente Norme, les « prestations sociales » font référence à des biens, des services et d'autres prestations fournies en vue des objectifs de politique sociale d'une autorité publique. Ces prestations peuvent être :

   (a) la fourniture de services de santé, d'éducation, de logement, de transport et d'autres services sociaux à la population. Dans de nombreux cas, il n'est pas fait obligation aux bénéficiaires de ces services de payer un montant équivalent à leur valeur ; et

   (b) le paiement de prestations à des familles, à des personnes âgées, handicapées, sans emploi, à des vétérans et autres. C'est-à-dire que les pouvoirs publics, à tous les niveaux, peuvent accorder une assistance financière à des personnes et à des groupes de population de manière à ce qu'ils aient accès à des services destinés à répondre à leurs besoins particuliers, ou à compléter leurs revenus.

8. Dans de nombreux cas, des obligations de fourniture de prestations sociales résultent de l'engagement d'une autorité publique d'entreprendre certaines activités de manière permanente à long terme afin de fournir à la population des biens et des services particuliers. Le besoin – ainsi que la nature et l'offre – de biens et de services destinés à assumer des obligations de politique sociale, varieront souvent d'après différentes conditions démographiques et sociales ; et sont difficiles à prévoir. Ces prestations relèvent généralement des catégories protection sociale, éducation et santé visées par le cadre des statistiques financières des États mis au point par le Fonds monétaire international ; elles requièrent souvent une évaluation actuarielle pour déterminer le montant du passif en résultant.

9. Pour une provision ou une éventualité résultant de prestations sociales à exclure du champ d'application de la présente Norme, l'entité du secteur public fournissant la prestation ne recevra pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis. Cette exclusion engloberait les cas où une charge serait prélevée au titre de la prestation, mais sans relation directe entre la charge et la prestation reçue. L'exclusion de ces provisions et passifs éventuels du champ d'application de la présente Norme reflète l'opinion du Comité selon laquelle tant (a) la détermination de ce qui constitue le « fait générateur d'obligation » que (b) l'évaluation du passif exigent un complément de réflexion avant la publication de projets de Normes. Ainsi, le Comité a conscience qu'il existe des divergences de vues quant à savoir si le fait générateur d'obligation survient lorsque l'individu répond aux critères d'admissibilité à la prestation, ou à un stade antérieur. De même, il y a divergence d'opinions quant à savoir si le montant d'une obligation reflète une

estimation du droit de l’exercice en cours ou la valeur actuelle de toutes les prestations futures attendues, déterminée sur une base actuarielle.

10. Lorsqu’une entité décide de comptabiliser une provision relative à de telles obligations, elle indique la base sur laquelle les provisions ont été comptabilisées et la base d’évaluation adoptée. L’entité fournit également d’autres informations imposées par la présente Norme dans le cadre de ces provisions. IPSAS 1 fournit des commentaires informations sur le traitement de questions qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre IPSAS. IPSAS 1 contient également des dispositions relatives à la sélection et aux informations à fournir sur ses méthodes comptables.

11. Dans certains cas, les prestations sociales peuvent donner lieu à un passif pour lequel :

    (a) il y a peu ou pas d'incertitude en termes de montant ; et

    (b) l’échéance de l’obligation n’est pas incertaine.

    En conséquence, celles-ci ne satisferont probablement pas à la définition d’une provision en vertu de la présente Norme. Lorsque de tels passifs relatifs à des prestations sociales existent, ils sont comptabilisés lorsqu’ils satisfont aux critères de comptabilisation en tant que passif (voir également le paragraphe 19). Un exemple en serait une charge à payer, en fin d’exercice, au titre d’un montant dû aux bénéficiaires existants dans le cadre de pensions de retraite ou d’allocations pour handicap dont la mise en paiement a été approuvée conformément aux dispositions d’un contrat ou d’une législation.

Autres exclusions du champ d’application de la Norme

12. La présente Norme ne s’applique pas aux contrats non (entièrement) exécutés sauf s’il s’agit de contrats déficitaires. Tout contrat visant à fournir des prestations sociales conclu sans que l’entité s’attende à recevoir en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis, est exclu du champ d’application de la présente Norme.

13. Lorsqu'une autre Norme IPSAS traite d'un type spécifique de provisions, de passifs éventuels ou d'actifs éventuels, l'entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. À titre d'exemple, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur :

    (a) contrats de construction (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;

    (b) les stocks (voir IPAS 13, *Stocks*). Toutefois, comme IPSAS 13 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente Norme s'applique dans ce cas.

14. La présente Norme ne s’applique pas aux provisions pour impôt sur le résultat ou équivalent (les commentaires indications sur la comptabilisation de l’impôt sur le résultat figurent dans IAS 12, *Impôts sur le résultat*). Elle ne s’applique pas davantage aux provisions résultant d’avantages du personnel (les commentaires

indications sur la comptabilisation des avantages du personnel figurent dans IPSAS 25, *Avantages du personnel*).

15. Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe* établit dans quelles circonstances les produits d'opérations avec contrepartie directe sont comptabilisés et fournit des commentaires indications pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente Norme ne modifie pas les dispositions de IPSAS 9.

16. La présente Norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de « provision » est utilisé également dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses : il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente Norme.

17. D'autres Normes IPSAS spécifient si des dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente Norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente Norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

Définitions

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

Une <u>obligation implicite</u> est une 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.

Un <u>actif éventuel</u> est un 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.

Un <u>passif éventuel</u> est :

(a) une 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

(b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :

(i) il n’est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou car

(ii) le montant de l’obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les <u>contrats non (entièrement) exécutés</u> sont des 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.

Une <u>obligation juridique</u> est une 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.

Un <u>fait générateur d’obligation</u> est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l’entité d’autre solution réaliste que d’éteindre cette obligation.

Un <u>contrat déficitaire</u> est un 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.

Une <u>provision</u> est un passif dont l’échéance ou le montant est incertain.

Une <u>restructuration</u> est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative :

(a) le champ des activités d’une entité ; ou

(b) la manière dont ces activités sont exécutées.

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

Provisions et autres passifs

19. Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire :

(a) les dettes fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur (et comprennent les paiements au titre des prestations sociales lorsque des accords formels existent pour des montants spécifiés) ; et

(b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n’ont pas été payés, facturés ou n’ont pas fait

l’objet d’un accord formalisé avec le fournisseur; c’est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s’il est parfois nécessaire d’estimer le montant ou l’échéancier des charges à payer, l’incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions ;

(c) les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les dettes fournisseurs et autres créditeurs alors que les provisions sont présentées séparément.

Lien entre les provisions et les passifs éventuels

20. En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente Norme, le terme éventuel est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur 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. En outre, le terme de « passif éventuel » est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation.

21. La présente Norme distingue :

(a) les provisions qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant qu'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service sera nécessaire pour régler les obligations ; et

(b) les passifs éventuels qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu’ils sont :

(i) soit des obligations potentielles, car l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de services reste à confirmer ; ou

(ii) soit des obligations actuelles qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme (soit parce qu'il n’est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

Comptabilisation

Provisions

22. **Une provision doit être comptabilisée lorsque :**

(a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d’un événement passé ;

(b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; et

(c) le montant de l’obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Obligation actuelle

23. **Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n’apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu’improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting.**

24. Dans la plupart des cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. Dans d’autres cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. Dans de tels cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment l'avis d'experts, par exemple. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting. Sur la base de ces indications :

(a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu’une obligation actuelle existe à la date de reporting, l'entité comptabilise une provision (s’il est satisfait aux critères de comptabilisation) ; et

(b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service est faible (voir paragraphe 100).

Événement passé

25. Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d’obligation. Pour qu’un événement soit un fait générateur d’obligation, il faut que l’entité n’ait pas d’autre solution réaliste que d’éteindre l’obligation créée par l’événement. Il en est ainsi uniquement :

(a) lorsque l’entité peut être contrainte par la loi à éteindre son obligation ; ou

(b) dans le cas d’une obligation implicite, lorsque l’événement (qui peut être une action de l’entité) crée chez les tiers des attentes fondées qu’elle éteindra son obligation.

26. Les états financiers présentent la situation financière de l’entité à la clôture de l’exercice et non pas sa situation future potentielle. En conséquence, aucune provision n’est comptabilisée pour des coûts qui doivent être encourus pour poursuivre les activités courantes d’une entité dans le futur. Les seuls passifs comptabilisés dans l’état de la situation financière de l'entité sont ceux qui existent à la date de reporting.

27. Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c’est-à-dire de la conduite future de ses activités) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont

notamment les pénalités ou les coûts de décontamination imposés à une entité du secteur public dans le cas de dommages environnementaux illégaux. Ces deux obligations mèneraient à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service, au titre de règlement, indépendamment des actions futures de cette entité du secteur public. De même, une entité du secteur public comptabiliserait une provision pour les frais de démantèlement d'une installation de défense ou d'une centrale nucléaire publique dans la mesure où l'entité du secteur public est tenue de rectifier des dommages déjà causés (IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* traite d'éléments, et notamment des coûts de démantèlement et de remise en état de sites, qui sont compris dans le coût d'un actif). En revanche, sous l'effet de dispositions légales, de la pression du public, ou d'un désir de faire la preuve de son engagement à l'échelon local, une entité peut être amenée à engager des dépenses pour travailler d'une manière donnée à l'avenir. Un exemple pourrait être celui d'une entité du secteur public qui décide d'adapter des instruments de mesure d'émissions nocives à certains de ses véhicules, ou un laboratoire public qui décide d'installer des ventilateurs d'aspiration pour protéger son personnel des émanations de certaines substances chimiques. Comme les entités peuvent éviter cette dépense future par des mesures futures - par exemple en modifiant leur mode de fonctionnement - elles n'ont aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et ne comptabilisent donc aucune provision.

28. Une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due - car il peut s'agir en effet d'une obligation vis-à-vis de la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction, de l'organe de direction ou de l'entité contrôlante d'une entité ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité s'acquittera de ses responsabilités.

29. Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution de la législation ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement par un organisme public, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'autorité de tutelle ou l'organisme public lui-même acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.

30. Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente Norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. Cependant, la diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend souvent impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la

promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans de nombreux cas, il n’est pas possible d’évaluer avec quasi-certitude si une nouvelle proposition de loi sera ou non adoptée sous la forme proposée, et toute décision relative à l’existence d’une obligation doit attendre l'adoption de la proposition de loi.

Sortie probable de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service

31. Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il existe une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service soit probable pour régler cette obligation. Pour les besoins de la présente Norme, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c’est-à-dire si la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service est très faible (voir paragraphe 100).

32. Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, l’obligation d’un gouvernement à indemniser des particuliers qui ont reçu du sang contaminé d’un hôpital public), la probabilité qu’une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu’une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette catégorie d’obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve que les autres critères de comptabilisation soient satisfaits).

Estimation fiable de l'obligation

33. L’utilisation d’estimations est un élément essentiel de la préparation d’états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres actifs ou passifs. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et, peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.

34. Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 100).

Passifs éventuels

35. **Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.**

36. Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, comme l’impose le paragraphe 100, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service ne soit faible.

37. Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. Par exemple, dans le cas de la dette d'une coentreprise, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres coparticipants est traitée comme un passif éventuel. L'entité comptabilise une provision pour la partie de l'obligation pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable, sauf dans les rares cas où aucune estimation fiable ne peut être faite.

38. Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour un élément qui auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite). Par exemple, une autorité publique locale peut avoir violé une loi environnementale, sans qu'il soit clairement établi si des dommages ont été causés à l'environnement. Lorsqu'il apparaît ultérieurement qu'un dommage a été causé et que des mesures correctives seront nécessaires, l'entité comptabiliserait une provision parce qu'une sortie d'avantages économiques est désormais probable.

Actifs éventuels

39. **Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.**

40. Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus (a) qui échappent partiellement au contrôle de l'entité et (b) qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour l'entité. Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.

41. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.

42. Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 105, lorsqu'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable.

43. Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service et que la valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est

devenue probable, l'entité fournit une information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 105).

Évaluation

Meilleure estimation

44. **Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.**

45. La meilleure estimation de la dépense imposée par le règlement de l'obligation actuelle est le montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation à la date de reporting ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Régler ou transférer une obligation à la date de reporting sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour régler l'obligation actuelle à la date de reporting.

46. Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience d'opérations similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting.

> Exemple
>
> Un laboratoire médical public fournit des appareils de diagnostic à ultrasons à des centres médicaux et à des hôpitaux tant publics que privés, sur une base de recouvrement intégral du coût. L'équipement est fourni avec une garantie aux termes de laquelle les centres médicaux et les hôpitaux sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million d'unités monétaires. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions d'unités monétaires. L'expérience passée du laboratoire et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des équipements ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 32, le laboratoire évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.
>
> La valeur attendue du coût des réparations est la suivante :
>
> (75 % x zéro) + (20 % x 1 M) + (5 % x 4 M) = 400 000.

47. Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée «méthode de la valeur attendue ». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60% ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

48. Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si un État doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans un navire de guerre qu'il a construit pour un autre État, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 100 000 unités monétaires. Toutefois, s'il existe une probabilité significative que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.

49. La provision est évaluée avant impôt ou équivalents d'impôt. Des commentaires sur les incidences fiscales des provisions et de leurs changements figurent dans IAS 12.

Risques et incertitudes

50. **Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.**

51. Le risque s'exprime par la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut majorer le montant pour lequel un passif est évalué. Une certaine prudence est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour les risques et les incertitudes avec pour conséquence la surestimation d'une provision.

52. Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 98(b).

Valeur actuelle

53. **Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.**

54. Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la date de reporting sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.

55. Lorsqu'une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu'elle approche du moment attendu de règlement (voir les exemples d'illustration).

56. **Le paragraphe 97 (e) de la présente norme impose de fournir des informations sur l'augmentation, pendant l'exercice, du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps.**

57. Le(s) taux d'actualisation doi(ven)t être un(des) taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le(s) taux d'actualisation ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

58. **Dans certaines juridictions, un impôt sur le résultat ou équivalent est prélevé sur les excédents d'une entité du secteur public pour la période. Lorsque l'impôt sur le résultat est prélevé sur des entités du secteur public, le taux d'actualisation sélectionné doit être un taux avant impôt.**

Événements futurs

59. Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront.

60. Les événements futurs attendus peuvent être particulièrement importants pour l'évaluation des provisions. Par exemple, certaines obligations peuvent être indexées pour indemniser les bénéficiaires des effets de l'inflation ou d'autres changements spécifiques de prix. S'il y a des indications suffisantes de taux d'inflation attendus, cela devrait se refléter dans le montant de la provision. Un autre exemple d'événements futurs affectant le montant d'une provision est celui où une autorité publique estime que le coût de nettoyage du goudron, des cendres et autres agents polluants affectant un site gazier en fin de vie sera réduit par des évolutions technologiques futures. Dans ce cas, le montant comptabilisé reflète le coût que s'attendent à encourir raisonnablement des observateurs objectifs et techniquement qualifiés prenant en compte tous les indices dont ils disposent quant à l'état de la technologie au moment de la décontamination. Il convient donc d'inclure, par exemple, les réductions de coûts attendues du fait d'une plus grande expérience de l'application d'une technologie existante ou le coût attendu de l'application d'une technologie existante à une opération de décontamination plus importante ou plus complexe que celles effectuées précédemment. Toutefois, une entité n'anticipe pas la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination sauf si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.

61. **L'effet d'une éventuelle nouvelle législation susceptible d'affecter le montant d'une obligation existante d'une autorité publique ou d'une entité du secteur public est pris en compte dans l'évaluation de cette obligation lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine. La diversité des circonstances se produisant en pratique fait qu'il est impossible de préciser un événement unique qui donnera des indications objectives suffisantes dans chaque cas. Les indications devront indiquer à la fois (a) ce que la législation imposera et (b) s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en œuvre en temps voulu.**

Dans de nombreux cas, il n’existera pas d’indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation n’est pas promulguée.

Sortie attendue d’actifs

62. Les profits résultant de la sortie attendue d’actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

63. **Les profits sur la sortie attendue d’actifs ne sont pas pris en compte dans l’évaluation d’une provision même si la sortie attendue est étroitement liée à l’événement ayant donné lieu à la provision. A la place, l'entité comptabilise les profits sur les sorties attendues d'actifs à la date spécifiée par la Norme IPSAS traitant des actifs concernés.**

Remboursements

64. **Lorsqu'il est attendu que tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d’une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle règle son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.**

65. Dans l’état de la performance financière, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

66. Il arrive parfois qu’une entité puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre une provision (par exemple, par le biais de contrats d’assurance, de clauses d’indemnisation ou de garanties du fournisseur). L’autre partie peut soit rembourser les montants payés par l’entité, soit régler directement les montants. Ainsi, une autorité publique peut avoir à l’égard d’un individu une obligation légale résultant de conseils trompeurs prodigués par son personnel. Elle pourra toutefois récupérer une partie de cette charge par le biais de l’assurance responsabilité civile professionnelle.

67. Dans la plupart des cas, l'entité demeurera redevable de la totalité du montant en question, c’est-à-dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelle qu’en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entité obtiendra ce remboursement si elle règle le passif.

68. Dans certains cas, l’entité ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. Dans ce cas, l'entité n’a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas inclus dans la provision.

69. **Comme indiqué au paragraphe 37, une obligation pour laquelle une entité est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l’on s’attend à ce que l’obligation soit éteinte par les autres parties.**

Changements affectant les provisions

70. Les provisions doivent être revues à chaque date de reporting et ajustées pour refléter la meilleure estimation. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

71. **Lorsqu'on les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée comme une charge d'intérêts.**

Utilisation des provisions

72. Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

73. **Seules les dépenses liées à la provision à l'origine sont imputées sur celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses sur une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'effet de deux événements différents.**

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation

Déficits nets opérationnels futurs

74. Des provisions ne doivent pas être comptabilisées pour des déficits nets d'activités opérationnelles futures.

75. Les déficits nets d'activités opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 18 et ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 22.

76. **Le fait de s'attendre à des déficits nets provenant d'activités opérationnelles futures est un indice que certains actifs utilisés dans ces activités ont pu perdre de la valeur. Une entité effectue un test de dépréciation pour ces actifs. Des indications pour la comptabilisation de dépréciations figurent dans IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, selon le cas.**

Contrats déficitaires

77. Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle (nette de recouvrements) résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

78. Le paragraphe 76 de la présente Norme ne s'applique qu'aux contrats déficitaires. Tout contrat visant à fournir des prestations sociales conclu sans que l'entité ne s'attende en retour à recevoir, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis, est exclu du champ d'application de la présente Norme.

79. De nombreux contrats représentatifs d'opérations d'échange (par exemple, certaines commandes de routine) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommagée ; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat

déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente Norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les « contrats non (entièrement) exécutés » qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme.

80. La présente Norme définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour s'acquitter des obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service à recevoir attendus du contrat, y compris les montants recouvrables. En conséquence, c'est l'obligation actuelle nette de recouvrements qui est comptabilisée en tant que provision selon le paragraphe 76. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

81. Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat.

Restructurations

82. Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration :

(a) l'arrêt ou la sortie d'une activité ou d'un service ;

(b) la fermeture d'une succursale ou l'arrêt d'activités d'une autorité publique dans un site ou une région spécifiques, ou la relocalisation d'activités d'une région vers une autre ;

(c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un échelon hiérarchique ; et

(d) les réorganisations profondes ayant un effet significatif sur la nature et l'objet principal des activités de l'entité.

83. **Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 22 sont satisfaits. Les paragraphes 83 à 96 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.**

84. Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité :

(a) à un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins :

(i) l'activité, l'unité opérationnelle, ou la partie d'entité ou d'unité opérationnelle concernée ;

(ii) les principaux sites affectés ;

(iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;

(iv) les dépenses qui seront engagées ; et

(v) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et

(b) a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

85. Au sein du secteur public, des restructurations peuvent intervenir au niveau de l'échelon central, ou d'un ministère, ou au niveau d'une administration ou d'un établissement.

86. Des indications qu'un organisme public ou une entité individuelle a entamé la mise en œuvre d'un plan de restructuration seront fournies, par exemple, (a) par l'annonce publique des lignes directrices du plan, (b) la vente ou le transfert d'actifs, (c) la notification de l'intention d'annuler des contrats de location ou (d) la mise en place de solutions alternatives pour des clients ou des services. L'annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle comporte suffisamment de détails (c'est-à-dire qu'elle décrit les principales caractéristiques du plan) et si elle est présentée de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'État ou l'entité mettra en œuvre la restructuration.

87. Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnablement long, il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'État ou l'entité individuelle est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'État ou à l'entité de modifier ses plans.

88. Une décision de restructurer prise par la direction ou par l'organe de direction avant la date de reporting ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting à moins que l'entité ait, antérieurement à cette date :

(a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ; ou

(b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la date de reporting, l'information à fournir est imposée selon IPSAS 14, *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur les états financiers.

89. Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction ou de l'organe de direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs conjugués à cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente ou le transfert d'une activité, peuvent

avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par l'organe de direction ou par le conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entité a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 83 sont réunies.

90. **Dans certains pays, (a) l'autorité ultime en matière de décisions à prendre pour une entité du secteur public appartient à un organe de direction ou à un conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel) ; (b) une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision de l'organe de direction ou du conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par cet organe de direction ou ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.**

Cession ou transfert d'opérations

91. Il n'existe aucune obligation consécutive à la vente ou au transfert d'une activité tant que l'entité n'est pas engagée à vendre ou à transférer cette activité par un accord irrévocable.

92. Même lorsqu'une entité a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncé publiquement, elle ne peut être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entité peut changer d'avis et en fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.

93. **Une restructuration au sein du secteur public implique souvent le transfert d'activités d'une entité contrôlée à une autre ; elle peut également impliquer le transfert d'activités pour un coût nul ou symbolique. De tels transferts auront souvent lieu sous l'effet d'une directive de l'autorité publique, sans qu'il soit question d'accords irrévocables au sens du paragraphe 90. Une obligation n'existe que lorsqu'il y a un accord de transfert irrévocable. Même lorsque des propositions de transfert n'aboutissent pas à la comptabilisation d'une provision, l'opération prévue peut imposer de fournir certaines informations selon d'autres IPSAS ou projets d'IPSAS comme par exemple IPSAS et IPSAS 20*, Information relative aux parties liées*.**

Provisions pour restructuration

94. Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

    (a) nécessairement entraînées par la restructuration ; et

    (b) non liées aux activités poursuivies par l'entité.

95. Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

    (a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé ;

(b) de marketing ; ou

(c) d’investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future d’une activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de reporting. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

96. Les déficits nets opérationnels futurs identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas inclus dans une provision, sauf s’ils concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 18.

97. **Comme l’impose le paragraphe 61, les profits sur la sortie attendue d’actifs ne sont pas pris en compte dans l’évaluation d’une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.**

Informations à fournir

98. **Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir une information sur :**

(a) la valeur comptable à l’ouverture et à la clôture de la période ;

(b) les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l’augmentation des provisions existantes ;

(c) les montants utilisés (i.e. encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice ;

(d) les montants non utilisés repris au cours de la période ; et

(e) l’augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l’écoulement du temps et de l’effet de toute modification du taux d’actualisation.

L’information comparative n’est pas imposée.

99. **Pour chaque catégorie de provisions, l’entité doit fournir :**

(a) une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques ou de potentiel de service en résultant ;

(b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l’échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d’une information adéquate, l'entité doit fournir les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 58 ; et

(c) le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

100. **Lorsqu’une entité décide de comptabiliser dans ses états financiers des provisions relatives à des prestations sociales pour lesquelles elle ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens**

et services fournis, elle doit fournir à propos de ces provisions les informations imposées par les paragraphes 97 et 98.

101. **À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement soit très faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de reporting, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible :**

(a) une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 44 à 62 ;

(b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ; et

(c) la possibilité de tout remboursement.

102. Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 98(a) et (b) et 100(a) et(b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs à un type d'obligation, mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux coûts de remise en état de l'environnement et ceux faisant l'objet d'un contentieux.

103. Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entité fournit les informations imposées par les paragraphes 97, 98 et 100 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.

104. Dans certaines circonstances, une entité peut recourir à une évaluation externe pour évaluer une provision. Dans de tels cas, une information relative à l'évaluation peut utilement être fournie.

105. **Les dispositions relatives aux informations à fournir selon le paragraphe 100 ne s'appliquent pas aux passifs éventuels résultant de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis (voir les paragraphes 1(a) et 7 à 11 pour une discussion de l'exclusion des prestations sociales de la présente Norme).**

106. Lorsqu'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable, l'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la date de reporting et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions aux paragraphes 44 à 62.

107. Les dispositions du paragraphe 105 en matière d'informations à fournir ne sont censées s'appliquer qu'aux actifs éventuels pour lesquels existe une attente raisonnable que des avantages iront à l'entité. Cela dit, il n'existe aucune obligation de fournir cette information à propos de tous les actifs éventuels (voir paragraphes 39 à 43 pour un commentaire sur les actifs éventuels). Dans les informations fournies pour les actifs éventuels, il est important d'éviter de donner des indications

trompeuses sur la probabilité de survenance d'un produit. Par exemple, un actif éventuel naîtrait d'un contrat par lequel une entité du secteur public autorise une société du secteur privé à exploiter les ressources minières d'un de ses actifs en échange d'une redevance basée sur un prix fixe par tonne extraite, et lorsque la société a entrepris l'exploitation minière. En plus de mentionner la nature de l'accord, l'actif éventuel devrait être quantifié lorsqu'une estimation raisonnable peut être faite de la quantité de matières minérales à extraire et du calendrier des entrées de trésorerie attendues. S'il n'y avait pas de réserves prouvées ou si d'autres circonstances prévalaient, indiquant qu'il est peu probable que des matières minérales seront extraites, l'entité du secteur public ne mentionnerait pas les informations exigées par le paragraphe 105 puisqu'il n'y aurait pas de flux probable d'avantages.

108. **Les informations à fournir selon le paragraphe 105 englobent les actifs éventuels liés à des opérations assorties ou non d'une contrepartie directe. L'existence d'un actif éventuel lié à des recettes de taxation dépend de l'interprétation de ce qu'il faut entendre par « événement taxable ». La détermination de l'événement taxable à des fins de taxation et ses implications possibles pour la fourniture communication d'informations sur des actifs éventuels liés aux recettes de taxation doivent être traitées comme faisant partie d'un projet distinct traitant de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe.**

109. **Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque des informations imposées par les paragraphes 100 et 105, ce fait doit être signalé.**

110. **Dans des cas extrêmement rares, l'indication de tout ou partie des informations imposées par les paragraphes 97 à 107 peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans ces cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.**

Disposition transitoire

111. **L'effet de l'adoption de la présente Norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé en ajustement du solde à l'ouverture des soldes cumulés de l'exercice au cours duquel la Norme est adoptée pour la première fois. Les entités sont encouragées, mais non tenues de le faire, à (a) ajuster le solde d'ouverture des soldes cumulés pour le premier exercice présenté et (b) à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.**

Date d'entrée en vigueur

112. Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2004, elle doit l'indiquer.

112A. **Le paragraphe 5 a été supprimé et les paragraphes 1 et 4 ont été amendés dans le cadre des *Améliorations des IPSAS 2011* publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer ces amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

113. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Tableaux

Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements

Ces tableaux accompagnent IPSAS 19 mais n’en font pas partie.

Lorsque, du fait d'événements passés, il peut y avoir une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service futurs pour éteindre : (a) une obligation actuelle ; ou (b) une obligation potentielle dont l’existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d’un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l’entité.		
Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.	**Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n’imposera pas, une sortie de ressources.**	**Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d’une sortie de ressources est faible.**
Une provision est comptabilisée (paragraphe 22). Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphes 97 et 98).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35). Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 100).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35). Il n’y a aucune information à fournir (paragraphe 100).

Provisions et passifs éventuels

Un passif éventuel existe également dans le cas extrêmement rare où il existe un passif qui ne peut être comptabilisé car il ne peut être évalué de manière fiable. Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel.

Actifs éventuels

Lorsque, du fait d'événements passés, il existe un actif potentiel dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.		
L’entrée d'avantages économiques ou d’un potentiel de service est quasiment certaine.	**L’entrée d'avantages économiques ou d’un potentiel de service est probable mais n'est pas quasiment certaine.**	**L’entrée d'avantages économiques ou d’un potentiel de service n’est pas probable.**
L’actif n’est pas éventuel (paragraphe 41).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39). Des informations à fournir sont imposées (paragraphe 105).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39). Il n’y a aucune information à fournir (paragraphe 105).

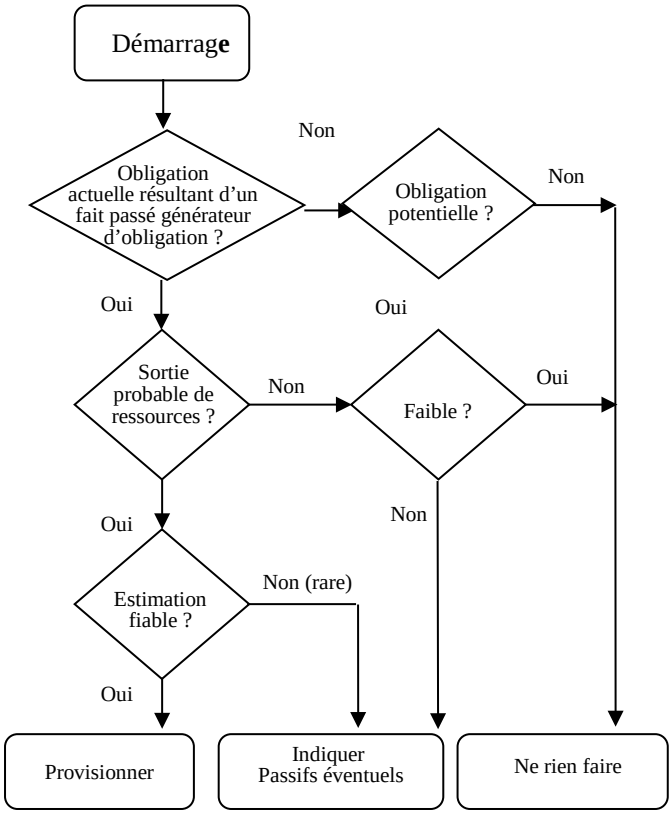
Remboursements

Une partie ou la totalité des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursée par une autre partie.		
L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.	**L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et il est quasiment certain que si celle-ci éteint la provision, elle en obtiendra le remboursement.**	**L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et si celle-ci éteint la provision, le remboursement n'est pas quasiment certain.**
L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 67).	Le remboursement est comptabilisé dans l'état de la situation financière comme un actif distinct et peut être compensé avec la charge correspondante dans l'état de la performance financière. Le montant comptabilisé au titre du remboursement attendu n'est pas supérieur au passif (paragraphes 63 et 64).	Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 63).
Aucune information à fournir n'est imposée.	Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 98(c)).	Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 98(c)).

Illustration Arbre de décision

Cet arbre de décision accompagne IPSAS 19, mais n'en fait pas partie.

Note : Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est réputé créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting (paragraphe 23 de la présente Norme).



Guide d’application

Ce guide accompagne IPSAS 19, mais il n’en fait pas partie.

Comptabilisation

IG1. Toutes les entités mentionnées dans les exemples ont une date de reporting fixée au 31 décembre. Dans tous les cas, on suppose que l’on peut estimer de manière fiable toute sortie de ressources attendue. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu entraîner une dépréciation des actifs- cet aspect n’est pas traité dans les exemples.

IG2. Les exemples renvoient aux paragraphes de la présente Norme qui sont particulièrement pertinents. Le guide doit être lue dans le contexte de l’intégralité des dispositions normatives.

IG3. Les références à la « meilleure estimation » sont des références au montant de la valeur actuelle lorsque l’effet de la valeur temps de l'argent est significatif.

Garanties

IG4. Le ministère A produit des équipements de recherche et de sauvetage à son propre usage, mais également en vue de la vente au public. Au moment de la vente, le ministère accorde aux acheteurs des garanties relatives à certains produits. Selon les termes du contrat de vente, le ministère s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans suivant la date de la vente. Sur la base de l’expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu’il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d’obligation - Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d’avantages économiques ou d’un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable pour les garanties dans leur ensemble (voir paragraphe 32).

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus au plus tard à la date de reporting (voir paragraphes 22 et 32).

Terrains pollués - Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

IG5. Un gouvernement provincial est propriétaire d’un entrepôt situé sur un terrain proche d’un port. Le gouvernement provincial a conservé la propriété du terrain parce qu’il pourrait en avoir besoin pour l’expansion future de ses activités portuaires. Depuis dix ans, un groupement de fermiers loue le site comme lieu d’entreposage de produits chimiques à usage agricole. Le gouvernement national annonce son intention de promulguer une réglementation environnementale imposant aux propriétaires

fonciers d’assumer la responsabilité de pollutions environnementales, y compris le coût de dépollution du terrain contaminé. En conséquence, le gouvernement provincial met en place une politique relative aux substances chimiques dangereuses et commence à appliquer cette politique à ses activités et à ses biens immobiliers. A ce stade, il apparaît que les substances chimiques à usage agricole ont contaminé le terrain contigu à l’entrepôt. Le gouvernement provincial ne dispose d’aucun recours à l’égard des fermiers ou de sa compagnie d’assurance pour les frais de dépollution. Au 31 décembre 2001, il est quasiment certain qu'un projet de loi imposant la dépollution des terrains pollués sera promulgué peu de temps après la clôture de l'exercice.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d’obligation - Le fait générateur de l’obligation est la contamination des terrains du fait de la quasi-certitude de l'adoption d'une législation imposant la dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d’un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Pollution et obligation implicite

IG6. Un gouvernement affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle il s'engage à nettoyer tout ce qu'il a pollué. Le gouvernement a de tout temps honoré cette politique affichée. Il n’y a aucune législation environnementale en place dans la juridiction. Au cours d’un exercice naval, un navire est endommagé et perd un important volume de carburant. Le gouvernement accepte de payer les frais de dépollution immédiate ainsi que les coûts courants de surveillance et d’assistance à la faune marine et aux oiseaux.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d’obligation - Le fait générateur d’obligation est la pollution de l’environnement, qui crée une obligation implicite car la politique et la pratique antérieure du gouvernement a créé chez les tiers concernés une attente fondée qu'il procèdera à une dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d’un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Gravière

IG7. Un gouvernement exploite une gravière sur un terrain qu’il loue à des conditions commerciales auprès d’une société du secteur privé. Le gravier est utilisé pour la

construction et la maintenance des routes. L'accord avec les propriétaires prévoit que le gouvernement remettra en état le site de la carrière en démantelant toutes les constructions, en remodelant le terrain et en remplaçant la couche de terre superficielle. 60 % du coût final de remise en état est lié au démantèlement des constructions de la carrière et à la remise en état du site, et 40 % résultera de l'extraction de gravier. À la date de reporting, les immeubles de la carrière ont été construits et l'excavation du site a commencé, mais aucun gravier n'a encore été extrait.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - La construction d'immeubles et l'excavation de la carrière crée l'obligation juridique, selon les termes de l'accord, d'enlever les immeubles et de réhabiliter le site ; il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation. Toutefois, il n'existe à la date de reporting aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du gravier.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation de 60 % des coûts finaux de démantèlement des constructions et de réhabilitation du site (voir paragraphe 22). Ces coûts sont inclus dans le coût de la carrière. Les 40 % de coûts résultant de l'extraction du gravier sont comptabilisés au passif progressivement, lorsque le gravier est extrait.

Politique de remboursement

IG8. Une administration publique de distribution au détail intervient en tant qu'organe centralisé d'achat et permet au public d'acheter les surplus de stocks. Elle a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'y a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la vente des fournitures qui crée une obligation implicite car la pratique de l'administration a créé chez ses clients une attente fondée qu'elle procèdera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Il est probable qu'une certaine proportion de produits sera retournée pour remboursement (voir paragraphe 32).

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de remboursement (voir paragraphes 18 (définition d'une obligation implicite), 22, 25 et 32).

Fermeture d'une division - Décision qui n'est pas mise en œuvre avant la date de reporting

IG9. Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide de fermer une division d'un organisme public. Cette décision n'a pas été communiquée aux personnes concernées avant la date de reporting (31décembre 2004) et aucune autre mesure n'a été prise en vue de sa mise en œuvre.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation ; il n'y a donc pas d'obligation.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 83).

Externalisation d'une division - Décision mise en œuvre avant la date de reporting

IG10. Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide d'externaliser une division d'un ministère. Le 20 décembre 2004, un plan détaillé d'externalisation de la division a été adopté par l'autorité publique, et les avis de licenciement ont été adressés au personnel de la division.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la communication de la décision aux membres du personnel, qui crée une obligation implicite à compter de cette date, car cela crée une attente fondée de l'externalisation de la division.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée au 31 décembre 2004, correspondant à la meilleure estimation des coûts de l'externalisation de la division (voir paragraphes 22 et 83).

Obligation juridique d'équiper des locaux de filtres à air

IG11. En vertu d'une nouvelle législation, une autorité locale est tenue d'équiper ses locaux de filtres à air d'ici au 30 juin 2005. L'entité n'a pas monté les filtres à air.

Analyse

(a) À la date de reporting du 31 décembre 2004

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation car il n'y a pas de fait générateur d'obligation ni au titre des coûts de montage des filtres à air ni au titre des amendes prévues par la législation.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée pour le coût de montage des filtres à air (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Analyse

(a) A la date de reporting du 31 décembre 2005

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a toujours pas d'obligation au titre des coûts de montage des filtres à air car il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation (montage des filtres). Cependant, il pourrait y avoir une obligation de payer des amendes ou des pénalités en vertu de la législation car le fait générateur d'obligation (à savoir la non-conformité des locaux accessibles au public) s'est produit.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - L'évaluation de la probabilité qu'il y a d'encourir des amendes et pénalités pour non respect de la réglementation dépend de celle-ci et de la rigueur de sa mise en application.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée au titre du coût de montage des filtres à air. En revanche, une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des amendes et pénalités, dont il est plus probable qu'improbable qu'elles seront infligées (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Reconversion du personnel suite à une modification du système d'imposition des résultats

IG12. Le gouvernement introduit un certain nombre de changements dans le système d'imposition des résultats. En conséquence de ces changements, le ministère des Finances (entité présentant les états financiers) doit reconvertir une proportion importante de son personnel administratif et de contrôle pour être à même de continuer à se conformer à la réglementation des services financiers. À la date de reporting, aucune reconversion du personnel n'a eu lieu.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation puisque aucun fait générateur d'obligation (reconversion) n'a eu lieu.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Un contrat déficitaire

IG13. La blanchisserie d'un hôpital est exploitée depuis un immeuble que l'hôpital (l'entité présentant les états financiers) a loué en vertu d'un contrat de location simple. En décembre 2004, la blanchisserie est transférée dans un nouvel immeuble. Le contrat de location de l'ancien immeuble se poursuit pendant quatre ans : il ne peut être annulé. L'hôpital n'a pas d'autre usage pour l'immeuble et ce dernier ne peut être reloué à un autre utilisateur.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la signature du contrat de location, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Lorsque le contrat de location devient déficitaire, une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable. (Jusqu'à ce que le contrat de location devienne déficitaire, l'entité comptabilise le bail selon IPSAS 13, *Contrats de location*).

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des paiements de loyers inévitables (voir paragraphes 13(b), 22 et 76).

Une garantie unique

IG14. Au cours de 2004, un gouvernement provincial garantit certains emprunts d'un opérateur du secteur privé qui fournit des services au public contre des honoraires, et dont la situation financière, à l'époque, est saine. Au cours de 2005, la situation financière de l'opérateur se dégrade et le 30 juin 2005, il se déclare en faillite pour échapper à ses créanciers.

Ce contrat répond à la définition d'un contrat de garantie financière selon IPSAS 29, à l'exception de ceux que l'émetteur choisit de le traiter comme un contrat d'assurance selon la norme comptable internationale ou nationale pertinente traitant des contrats d'assurance. L'exemple suivant est un modèle de présentation de méthode comptable conforme aux dispositions d'IPSAS 29 pour les contrats de garantie financière dans le champ d'application d'IPSAS 29.

Analyse

(a) Au 31 décembre 2004.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Aucune sortie de ressources représentatives d'avantages économiques n'est probable au 31 décembre 2004.

Conclusion

La garantie est comptabilisée à sa juste valeur.

Analyse

(a) Au 31 décembre 2005.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Au 31 décembre 2005, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation.

Conclusion

Après comptabilisation initiale la garantie est évaluée au plus élevé de (a) la meilleure estimation de l'obligation (voir paragraphes 22, 31 et 109) et (b) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, de l'amortissement cumulé comptabilisé conformément à IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*.

Une action en justice

IG15. Après un déjeuner, en 2004, dix personnes sont mortes probablement suite à un empoisonnement alimentaire causé par des produits vendus par le restaurant d'un musée public (l'entité présentant les états financiers). Des actions légales sont intentées pour obtenir réparation de l'entité mais celle-ci conteste sa responsabilité. Jusqu'à la date d'approbation des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2004, les avocats de l'entité déclarent qu'il est probable que celle-ci ne sera pas reconnue responsable. Mais lorsque l'entité établit les États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2005, ses avocats déclarent que, compte tenu des développements de l'affaire, il est probable que l'entité sera reconnue coupable.

Analyse

(a) Au 31 décembre 2004.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles à l'époque où les états financiers ont été approuvés, il n'existe aucune obligation résultant d'événements passés.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée par le musée (voir paragraphes 23 et 24). L'affaire en question est indiquée en tant que passif éventuel à moins que la probabilité pour qu'il y ait sortie de ressources ne soit considérée comme faible (paragraphes 100 et 109).

Analyse

(a) Au 31 décembre 2005.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles, il existe une obligation actuelle.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion

Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure du montant qui permettra d'éteindre l'obligation (voir paragraphes 22 à 24 et 109).

Entretien et réparations

IG16. En plus de l'entretien de routine, certains actifs demandent, selon une certaine périodicité, des dépenses importantes au titre de réparations majeures ou de la remise en état et du remplacement des principales composantes. IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* fournit des commentaires indications sur l'affectation à ses différentes composantes des dépenses encourues au titre d'un actif lorsque ces composantes ont des durées d'utilité différentes ou lorsqu'elles procurent des avantages à un rythme différent.

Coûts de remise à neuf - Aucune disposition législative

IG17. La chaudière d'un immeuble donné en location par un ministère à plusieurs locataires du secteur public comporte un revêtement réfractaire qui doit être remplacé tous les cinq ans pour des raisons techniques. À la date de reporting, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé car, à la date de reporting, il n'existe aucune obligation de remplacer le revêtement indépendamment des opérations futures de l'entité - même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entité de continuer à utiliser la chaudière ou de remplacer son revêtement intérieur. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement du revêtement intérieur doit prendre en compte l'effet de sa consommation, c'est-à-dire en amortissant celui-ci sur cinq ans. Les coûts de changement du revêtement encourus ultérieurement sont comptabilisés en tant qu'actif et la consommation de chaque nouveau revêtement est traduite par un amortissement sur les cinq années suivantes.

Coûts de remise à neuf - Disposition législative

IG18. Un service public de cartographie est tenu, de par la loi, de procéder à la révision de ses aéronefs dédiés tous les trois ans.

Analyse

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion

Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Les coûts de révision des aéronefs ne sont pas comptabilisés en tant que provision pour les mêmes raisons que le coût du remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé en tant que provision dans l'exemple 11A. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne aux coûts de révision la nature d'un passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entité - l'entité pourrait éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil.

Informations à fournir

Deux exemples d'informations imposées par le paragraphe 98 sont présentés ci-après.

Garanties

IG19. Un ministère chargé de la prévention des accidents sur le lieu de travail donne des garanties aux acheteurs de ses produits de sécurité. Aux termes de cette garantie, il s'engage à réparer ou remplacer, dans un délai de deux ans à compter de la vente, les articles dont les performances ne sont pas satisfaisantes. À la date de reporting, une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée. Cette provision n'a pas été actualisée car l'effet de l'actualisation n'est pas significatif. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée pour les actions en garantie attendues sur des produits vendus au cours des trois derniers exercices. Il est attendu que ces dépenses seront en majorité encourues au cours du prochain exercice et qu'elles le seront intégralement dans les deux ans suivant la date de reporting.

Coûts de démantèlement

IG20. En 2005, un laboratoire public de recherche qui utilise un réacteur nucléaire pour la production de radio-isotopes destinés à des fins médicales comptabilise une provision pour coûts de démantèlement de 300 millions d'unités monétaires. La provision est estimée en partant de l'hypothèse que le démantèlement interviendra dans un délai de 60 à 70 ans. Toutefois, il est possible qu'il n'intervienne que dans un délai de 100 à 110 ans, auquel cas la valeur actualisée des coûts s'en trouverait sensiblement réduite. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 300 millions d'unités monétaires a été comptabilisée pour coûts de démantèlement. Ces coûts devraient être encourus entre 2065 et 2075 ; toutefois, il existe une probabilité pour que le démantèlement n'aura pas lieu avant 2100-2110. Si les coûts étaient évalués sur la base de l'hypothèse qu'ils ne seraient pas encourus avant 2100-2110, la provision serait réduite à 136 millions. La provision a été estimée sur la base de la technologie existante, à prix courants, et actualisée en utilisant un taux d'actualisation réel de 2 %t.

Dispense d'informations à fournir

L’exemple ci-dessous est donné au titre des informations à fournir imposées par le paragraphe 109 dans le cas où certaines informations imposées ne seraient pas fournies parce que cela serait de nature à causer un préjudice sérieux à l’entité.

IG21. Un centre de recherche public a un litige avec une société qui l'accuse de contrefaçon de brevets relatifs à l’utilisation de matériels génétiques et réclame un montant de dommages et intérêts de 100 millions d’unités monétaires. Le centre de recherche comptabilise une provision correspondant à sa meilleure estimation de l'obligation correspondante mais ne fournit aucune des informations imposées par les paragraphes 97 et 98 de la présente Norme. Les informations fournies sont les suivantes :

Un procès a été intenté à l'encontre du centre par une entreprise qui l'accuse de contrefaçon de brevets et réclame 100 millions d’unités monétaires de dommages et intérêts. Les informations généralement imposées par IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ne sont pas fournies car cela risquerait d’être sérieusement préjudiciable à l’issue du procès. Le conseil d'administration estime que l'entreprise obtiendra gain de cause.

Exemple d’illustration

Cet exemple accompagne IPSAS 19, mais il n’en fait pas partie intégrante.

Valeur actuelle d’une provision

L’exemple suivant illustre les écritures de journal effectuées lors de la comptabilisation initiale de la valeur actuelle d’une provision et la comptabilisation ultérieure d’augmentations de la valeur actuelle de cette provision. Ces augmentations de la provision sont comptabilisées comme une charge d’intérêts (paragraphe 70).

IE1. La valeur attendue d’une provision à la fin de l’année 5 s’élève à 2 000 unités monétaires. Cette valeur attendue n’a pas été ajustée pour prendre en compte les risques. Un taux d’actualisation approprié qui prend en compte le risque lié à ce flux de trésorerie a été estimé à 12 %.

IE2. Les écritures de journal destinées à enregistrer la provision et les changements annuels de valeur de cette provision se présentent comme suit :

Fin de l’exercice en cours			
Débit	Charges	1134,85	
Crédit	Provision		1134,85
Fin de l'année 1			
Débit	Charge d’intérêts	136,18	
Crédit	Provision		136,18
Fin de l'année 2			
Débit	Charge d’intérêts	152,52	
Crédit	Provision		152,52
Fin de l'année 3			
Débit	Charge d’intérêts	170,83	
Crédit	Provision		170,83
Fin de l'année 4			
Débit	Charge d’intérêts	191,33	
Crédit	Provision		191,33
Fin de l'année 5			
Débit	Charge d’intérêts	214,29	
Crédit	Provision		214,29

Calculs		**Augmentation**
Moment présent :	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)5 = 1134,85	
Fin de l'année 1	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)4 = 1271,04	136,18
Fin de l'année 2	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)3 = 1423,56	152,52
Fin de l'année 3	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)2 = 1594,39	170,83
Fin de l'année 4	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)1 = 1785,71	191,33
Fin de l'année 5	Valeur actuelle = 2 000/(1,12)0 = 2 000,00	214,29

Comparaison avec IAS 37

IPSAS 19, s'inspire essentiellement de IAS 37 (1998). Les principales différences entre IPSAS 19 et IAS 37 sont les suivantes :

- IPSAS 19 contient un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 37 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public. En particulier, le champ d'application de la Norme IPSAS 19 précise qu'elle ne s'applique pas aux provisions et aux passifs éventuels résultant de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis. Toutefois, si l'entité décide de comptabiliser des provisions pour prestations sociales, IPSAS 19 impose de fournir certaines informations à cet égard.
- Le texte en caractères gras de IAS 37 a été modifié et un commentaire supplémentaire à celui de IAS 37 a été inclus dans IPSAS 19 pour préciser que dans le cas de contrats déficitaires, c'est l'obligation actuelle, nette des recouvrements, qui est comptabilisée en tant que provision.
- Le paragraphe du champ d'application de IPSAS 19 précise que si les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels résultant des avantages du personnel sont exclus du champ d'application de la Norme, celle-ci s'applique cependant bien aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels résultant des indemnités de fin de contrat de travail résultant d'une restructuration traitées dans la Norme.
- Dans certains cas, IPSAS 19 utilise une terminologie différente de celle de IAS 37. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « ressources » et « état de la situation financière » dans IPSAS 19. Les termes équivalents de IAS 37 sont « produits » et « compte de résultat ».
- IPSAS 19 contient les définitions de termes techniques utilisés dans IAS 37 et une définition supplémentaire de « contrats non (entièrement) exécutés ».
- Le guide d'application a été amendé pour mieux refléter le secteur public.
- IPSAS 19 contient un exemple d'illustration qui illustre les écritures de journal relatives à la comptabilisation du changement de valeur d'une provision dans le temps, sous l'effet du facteur d'actualisation.

IPSAS 20 — INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIEES

Remerciements

IPSAS 20 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 24 (reformatée en 1994*) Information relative aux parties liées*, publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les extraits d'IAS 24 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 20 — INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIEES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* a été publiée en octobre 2002.

Depuis cette date, IPSAS 20 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 20

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
24	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010

Octobre 2002

IPSAS 20 - INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1–3
Définitions	4–17
Membre proche de la famille d'une personne	5
Principaux dirigeants	6–9
Parties liées	10–15
Rémunération des principaux dirigeants	16
Pouvoir de vote	17
La problématique des parties liées	18–21
Rémunération des principaux dirigeants	21
Importance relative	22
Informations à fournir	23–41
Informations à fournir sur le contrôle	25–26
Informations à fournir sur les opérations entre parties liées	27–33
Informations à fournir - Principaux dirigeants	34–41
Date d'entrée en vigueur	42–43
Annexe — Exemples d'application de la Norme	
Comparaison avec IAS 24	

L’objectif et les paragraphes 1 à 43 exposent la Norme comptable internationale du secteur public 20, *Information relative aux parties liées* (IPSAS 20). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 20 doit être lue dans le contexte de son objectif et de la *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public*. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d’appliquer des méthodes comptables en l’absence de tout commentaire explicite.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à exiger la fourniture d'informations sur l'existence de relations avec des parties liées, lorsqu'il y a une situation de contrôle, et la fourniture d'informations sur les opérations entre l'entité et ses parties liées, dans certaines circonstances. Cette information est nécessaire à des fins de reddition de comptes et pour faciliter la bonne compréhension de la situation financière et de la performance de l'entité présentant les états financiers. Les questions fondamentales en matière de fourniture d'informations sur des parties liées touchent à l'identification des parties qui contrôlent ou exercent une influence notable sur l'entité présentant les états financiers, et sur la détermination des informations à fournir à propos des opérations avec ces parties.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme lorsqu'elle fournit des informations relatives à des relations avec des parties liées et à certaines opérations entre parties liées.**

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes IFRS publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

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

   Les <u>membres proches de la famille d'une personne</u> sont les parents proches de cette personne ou les membres de la famille immédiatement proche dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent cette personne, ou soient influencées par elle, dans leurs relations avec l'entité.

   Les <u>principaux dirigeants</u> sont :

   (a) tous les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité ; et

   (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 :

   (i) s'il y a un membre de l'organe de direction ou de l'entité correspondant à 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 ;

   (ii) les principaux conseillers de ce membre ; et

(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.

La tutelle désigne la 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.

Partie liée signifie que des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut (a) contrôler l'autre partie ou (b) 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. Sont des parties liées :

(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) les entreprises associées (voir IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées*) ;

(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.

Une opération entre parties liées est un 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.

La rémunération des principaux dirigeants est 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.

L'influence notable (aux fins de la présente Norme) est le 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 la participation (a) au processus d'élaboration de la politique, (b) par des opérations importantes entre entités faisant partie de la même entité économique, (c) par l'échange de dirigeants ou (d) par 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 de IPSAS 7.

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

Membre proche de la famille d’une personne

5. L’exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si une personne doit être identifiée comme un membre proche de la famille d’une personne aux fins de l’application de la présente Norme. En l’absence d’informations contraires tendant à montrer qu'un conjoint ou un autre parent est en situation de rupture avec la personne, les membres suivants de la famille immédiate et les parents proches sont présumés exercer, ou être soumis à, une influence de nature à satisfaire à la définition de membres proches de la famille d’une personne :

   (a) un conjoint, un partenaire familial, un enfant à charge ou un parent vivant sous le même toit ;

   (b) un grand-parent, un parent, un enfant qui n’est pas à charge, un petit-fils ou une petite-fille, un frère ou une sœur ; et

   (c) le conjoint ou le partenaire familial d’un enfant, un beau-parent, un beau-frère ou une belle-sœur.

Principaux dirigeants

6. Les principaux dirigeants incluent tous les administrateurs ou membres de l’organe de direction de l’entité présentant les états financiers ayant l’autorité et la responsabilité de l’organisation, de la direction et du contrôle des activités de l’entité. Au niveau de l’État, l’organe de direction peut être composé de représentants élus ou désignés (par exemple un président ou un gouverneur, des ministres, des conseillers municipaux ou les candidats à ces fonctions).

7. Lorsqu’une entité est soumise à la tutelle d’un représentant élu ou désigné de l'organe de direction de l'autorité publique à laquelle l'entité appartient, cette personne est incluse dans les principaux dirigeants si la fonction de tutelle comprend l’autorité et la responsabilité de l’organisation, de la direction et du contrôle des activités de l’entité. Dans de nombreuses juridictions, des conseillers importants de cette personne peuvent ne pas posséder l’autorité, légale ou autre, suffisante pour satisfaire à la définition des principaux dirigeants. Dans d’autres juridictions, des conseillers de cette personne peuvent être considérés comme répondant à la définition de principaux dirigeants du fait de leur relation de travail particulière avec une personne détenant le contrôle d’une entité. Ils ont donc accès à des informations confidentielles et peuvent être en mesure d’exercer un contrôle ou une influence notable sur une entité. Il y a lieu de faire preuve de jugement pour évaluer si une personne fait partie des principaux conseillers et si elle satisfait à la définition des principaux dirigeants, ou si elle est une partie liée.

8. L’organe de direction, ainsi que le directeur général et le comité de direction, dispose de l’autorité et de la responsabilité en vue de l’organisation et du contrôle des activités de l’entité, de la gestion des ressources de l’entité, et de la réalisation générale des objectifs de l’entité. En conséquence, les principaux dirigeants comprennent le directeur général et le comité de direction de l’entité présentant les états financiers. Dans certaines juridictions, des fonctionnaires ne disposent pas d’une autorité et d’une responsabilité suffisantes pour satisfaire à la définition des principaux dirigeants (telle que définie dans la présente Norme) de l’entité de l’échelon central présentant les états financiers. Dans ces cas, les principaux dirigeants consisteront uniquement en des membres élus de l’organe de direction représentant la plus haute responsabilité au sein de l’État ; ces personnes sont généralement désignées sous le vocable « Ministres d’État ».

9. Le comité de direction d’une entité économique peut comprendre des personnes à la fois de l’entité contrôlante et d’autres entités qui constituent collectivement l’entité économique.

Parties liées

10. Lorsqu’on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique.

11. Lorsque deux entités ont un de leurs principaux dirigeants en commun, il est indispensable d’envisager la possibilité, et d’apprécier la probabilité, que cette personne puisse influencer les politiques des deux entités dans leurs opérations communes. Toutefois, le seul fait de l’existence d’un membre des principaux dirigeants en commun ne crée pas nécessairement une relation de parties liées.

12. Dans le cadre de la présente Norme, les parties suivantes ne sont pas considérées comme des parties liées :

    (a) (i) les bailleurs de fonds dans le cadre de leur activité ordinaire en tant que telle ; et

        (ii) les syndicats ;

        au cours de leurs opérations normales avec une entité et simplement en raison de ces opérations (bien qu’ils puissent restreindre la liberté d’action d’une entité ou participer à son processus décisionnel) ; et

    (b) une entité avec laquelle la relation est uniquement une relation d’agent.

13. Des relations de parties liées peuvent survenir lorsqu’une personne est un membre de l’organe de direction, ou bien participe aux décisions financières et opérationnelles au sein de l’entité présentant les états financiers. Des relations de parties liées peuvent également survenir par le biais de relations opérationnelles externes entre l’entité présentant les états financiers et la partie liée. De telles relations impliquent souvent un certain degré de dépendance économique.

14. La dépendance économique, où une entité est dépendante d’une autre en ce qu’elle dépend de celle-ci pour une part importante de son financement ou de la vente de ses biens et services, serait en elle-même peu susceptible d’aboutir au contrôle ou à

l'influence notable, et est dès lors peu susceptible de donner lieu à une relation de partie liée. En tant que tel, un unique client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général avec lequel une entité du secteur public réalise un volume d'opérations important ne sera pas une partie liée simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte. Toutefois, la dépendance économique, jointe à d'autres facteurs, peut donner lieu à une influence significative et dès lors à une relation de partie liée. L'évaluation de l'incidence de la dépendance économique sur une relation est affaire de jugement. Lorsque l'entité présentant les états financiers est économiquement dépendante d'une autre entité, l'entité présentant les états financiers est encouragée à mentionner l'existence de cette dépendance.

15. La définition d'une partie liée comprend les entités détenues par des dirigeants, des membres proches de la famille de telles personnes ou des actionnaires majoritaires (ou équivalent si l'entité ne dispose pas d'une structure formelle de capitaux propres) de l'entité présentant les états financiers. La définition de partie liée inclut également les circonstances au cours desquelles une partie a la capacité d'exercer une influence significative sur une autre partie. Dans le secteur public, une personne ou une entité peut être chargée d'une responsabilité de tutelle sur une entité présentant des états financiers, ce qui lui donne une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité présentant les états financiers, mais pas le contrôle. Pour les besoins de la présente Norme, l'influence notable est définie comme englobant les entités soumises à un contrôle conjoint.

Rémunération des principaux dirigeants

16. La rémunération des principaux dirigeants comprend la rémunération acquise par des personnes de l'entité présentant les états financiers, pour les services qu'ils lui fournissent en tant que membres de l'organe de direction ou en tant que membres du personnel. Les avantages directement ou indirectement acquis de l'entité pour des services à tout autre titre que celui de membre du personnel ou de membre de l'organe de direction ne répondent pas à la définition de rémunération des principaux dirigeants au sens de la présente Norme. Toutefois, le paragraphe 34 impose la fourniture d'informations relatives à certains de ces autres avantages. La rémunération des principaux dirigeants exclut toute contrepartie fournie uniquement en remboursement de dépenses encourues par ces personnes au profit de l'entité présentant les états financiers comme le remboursement de frais de logement associés à des voyages de nature professionnelle.

Pouvoir de vote

17. La définition d'une partie liée comprend toute personne physique détenant directement ou indirectement, dans les droits de vote de l'entité présentant des états financiers, une part qui lui permet d'exercer une influence notable sur l'entité. La détention d'une partie des droits de vote d'une entité peut survenir lorsqu'une entité du secteur public est constituée sous forme de société et qu'un organisme public ou ministériel détient des actions dans l'entité.

La problématique des parties liées

18. Les relations de parties liées existent dans l'ensemble du secteur public, parce que :

(a) les unités administratives sont soumises à la direction générale de l'exécutif et, in fine, au parlement ou à un organe similaire composé de fonctionnaires désignés ou d'élus, et elles coopèrent à la réalisation des politiques du gouvernement ;

(b) il est fréquent que des ministères et des administrations mènent les activités nécessaires à la réalisation de différentes composantes de leurs tâches et de leurs objectifs par le biais d'entités contrôlées distinctes, et par le biais d'entités sur lesquelles elles détiennent une influence notable ; et

(c) des ministres ou d'autres membres élus ou désignés du gouvernement et du comité de direction peuvent exercer une influence significative sur les activités d'un ministère ou d'une administration.

19. La fourniture d'informations relatives à certaines relations de parties liées, à certaines opérations de parties liées ainsi qu'à la relation sous-jacente à ces opérations est nécessaire à des fins de reddition de compte ; elle permet aux utilisateurs de mieux comprendre les états financiers de l'entité présentant les états financiers, parce que :

(a) les relations de parties liées peuvent influencer la manière dont une entité interagit avec d'autres entités pour réaliser ses objectifs individuels, et la manière dont elle coopère avec d'autres entités pour atteindre des objectifs communs ou collectifs ;

(b) les relations de parties liées pourraient exposer une entité à des risques ou fournir des opportunités qui n'auraient pas existé en l'absence de ces relations ;

(c) les parties liées peuvent conclure des opérations que ne concluraient pas des parties non liées, ou peuvent accepter des opérations à des termes et conditions différents de ceux qui seraient normalement à la disposition de parties non liées. Ceci survient fréquemment dans les ministères et les administrations où des biens et des services font l'objet de transferts entre départements sur une base qui ne permet pas le recouvrement intégral du coût dans le cadre de procédures opérationnelles normales conformes à la réalisation des objectifs de l'entité présentant les états financiers et de l'État. Les gouvernements et les entités individuelles du secteur public sont censés utiliser les ressources avec efficacité et de la manière prévue, et faire usage des fonds publics avec la plus haute intégrité. L'existence de relations de parties liées signifie qu'une partie peut contrôler ou exercer une influence notable sur les activités d'une autre partie. Cette situation permet que des opérations se déroulent selon une base qui peut avantager une partie de manière inadéquate aux dépens d'une autre.

20. La fourniture d'informations relatives à certains types d'opérations qui surviennent entre parties liées et aux termes et conditions auxquels elles ont été menées permet aux utilisateurs d'évaluer l'impact de ces opérations sur la situation financière et sur la performance d'une entité ainsi que sa capacité à fournir les services prévus. Cette information permet également à l'entité d'être transparente à propos de ses activités avec des parties liées.

Rémunération des principaux dirigeants

21. Les principaux dirigeants occupent des postes à responsabilité au sein d'une entité. Ils sont responsables de la direction stratégique et de la direction opérationnelle d'une entité, et sont investis d'une autorité significative. Leurs salaires sont souvent fixés par voie réglementaire ou par un tribunal indépendant, ou un autre organe indépendant de l'entité présentant les états financiers. Toutefois, leurs responsabilités peuvent les mettre en situation d'influencer les avantages liés à leur fonction qui leur échoient ou qui échoient à leurs parties liées. La présente Norme impose de fournir certaines informations à propos de (a) la rémunération des principaux dirigeants et des membres proches de la famille des principaux dirigeants pendant la période de reporting, (b) les prêts qui leur sont consentis et (c) les avantages qui leur sont accordées en échange des services qu'ils fournissent à l'entité en dehors de leur fonction de membre de l'organe de direction ou de membre du personnel. Les informations à fournir imposées par la présente Norme permettront d'appliquer les niveaux minimaux appropriés de transparence à la rémunération des principaux dirigeants et des membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Importance relative

22. IPSAS 1 impose de présenter séparément les éléments significatifs. L'importance relative d'un élément est déterminée par référence à sa nature ou à son montant. Au moment d'évaluer l'importance relative d'opérations entre parties liées, la nature de la relation entre l'entité présentant les états financiers et la partie liée, tout comme la nature de l'opération, peut signifier qu'une opération est significative indépendamment de son montant.

Présentation

23. Dans de nombreux pays, les lois et les autres règles d'information financière faisant autorité exigent que les états financiers d'entités du secteur privé et des entreprises publiques présentent des informations à propos de certaines catégories de parties liées et d'opérations entre parties liées. En particulier, l'attention se concentre sur les opérations conclues par l'entité avec ses administrateurs ou les membres de son organe de direction et avec son comité de direction, en particulier leur rémunération et leurs emprunts. Ceci résulte (a) de la responsabilité des administrateurs, des membres des organes de direction et du comité de direction inhérente au droit des sociétés, et (b) de leurs importants pouvoirs d'affectation des ressources de l'entité. Dans certaines juridictions, des exigences similaires figurent dans les textes législatifs et les réglementations applicables aux entités du secteur public.

24. Certaines Normes IPSAS exigent également de fournir des informations sur les opérations entre parties liées. Ainsi, IPSAS 1 impose de fournir des informations sur les montants dus et à recevoir d'entités contrôlantes, d'entités contrôlées, d'entités associées et autres parties liées. IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* et IPSAS 7 imposent de fournir une liste des entités contrôlées et associées importantes.

Informations à fournir sur le contrôle

25. **Lorsqu'il y a une situation de contrôle, des informations sur les relations entre parties liées doivent être fournies, qu'il y ait eu ou non des opérations entre les parties liées.**

26. Afin que le lecteur des états financiers puisse se faire une opinion sur les effets des relations entre parties liées sur une entité présentant les états financiers, il est approprié de fournir des informations sur les relations avec la partie liée lorsqu'il existe une situation de contrôle, qu'il y ait eu ou non des opérations entre les parties liées. Cela implique de fournir les noms des entités contrôlées, le nom de l'entité contrôlante immédiate et le nom de l'entité contrôlante ultime, le cas échéant.

Informations à fournir sur les opérations entre parties liées

27. **S'agissant d'opérations entre parties liées, à l'exception des opérations qui interviendraient dans une relation normale de fournisseur ou de client/destinataire à des termes et conditions ni plus ni moins favorables que ceux que l'on peut raisonnablement estimer que l'entité aurait adoptés pour traiter avec cette personne ou cette entité à des conditions normales de marché dans les mêmes circonstances, l'entité présentant les états financiers doit fournir les informations suivantes :**

    (a) la nature des relations entre parties liées ;

    (b) les types d'opérations qui sont survenues ; et

    (c) les éléments des opérations qui sont nécessaires pour clarifier l'importance de ces opérations pour ses activités et qui sont suffisantes pour permettre que les états financiers présentent des informations pertinentes et fiables à des fins de prise de décision et de reddition de comptes.

28. Les exemples suivants illustrent des situations dans lesquelles des opérations entre parties liées peuvent conduire à ce que l'entité présentant les états financiers fournisse des informations :

    (a) prestations de services données ou reçues ;

    (b) achats ou transferts/ventes de biens (finis ou intermédiaires) ;

    (c) achats ou transferts/ventes de biens immobiliers et d'autres actifs ;

    (d) contrats d'agent ;

    (e) contrats de crédit-bail ;

    (f) transferts de recherche et développement ;

    (g) contrats de licence ;

    (h) financements (notamment prêts, apports en capital, subventions en trésorerie ou en nature et autres formes d'appui financier, y compris accords de partage de coûts) ; et

    (i) garanties et sûretés réelles.

29. Les entités du secteur public concluent au quotidien de nombreuses opérations entre elles. Ces opérations peuvent intervenir au coût, en-dessous du coût ou gratuitement. Par exemple, un ministère chargé de services administratifs peut fournir des locaux gratuitement à d'autres ministères, ou bien une entité du secteur public peut intervenir en tant qu'agent acquéreur pour d'autres entités du secteur public. Certains modèles de gouvernement peuvent prévoir la capacité de recouvrer plus que le coût intégral de fourniture du service. Les ministères sont des parties liées parce qu'ils sont soumis à un contrôle commun et ces opérations remplissent la définition d'opérations entre parties liées. Toutefois, la fourniture d'informations relatives à des opérations entre ces entités n'est pas nécessaire lorsque les opérations (a) sont conformes aux relations opérationnelles normales entre les entités, et (b) sont exécutées à des termes et conditions normaux pour de telles opérations dans de telles circonstances. Exclure ces opérations entre parties liées des dispositions relatives aux informations à fournir selon le paragraphe 27 reflète le fait que les entités du secteur public coopèrent pour atteindre des objectifs communs, et prend en compte le fait que différents mécanismes peuvent être adoptés pour la fourniture de services par des entités du secteur public dans différentes juridictions. La présente Norme impose de ne fournir des informations sur les opérations entre parties liées que lorsque ces opérations ne sont pas en conformité avec les paramètres opérationnels établis dans cette juridiction.

30. L'information relative aux opérations entre parties liées à fournir pour répondre aux objectifs d'information financière à usage général comprendrait normalement :

(a) une description de la nature de la relation avec les parties liées impliquées dans ces operations, par exemple, décrire si la relation était une relation d'entité contrôlante, d'entité contrôlée, d'entité sous contrôle commun, ou de principaux dirigeants ;

(b) une description des opérations entre parties liées au sein de chaque grande catégorie d'opérations et une indication du volume des catégories, exprimée soit en un montant monétaire spécifique, soit en une proportion de cette catégorie d'opérations et/ou de soldes ;

(c) une synthèse des termes et conditions généraux des opérations entre parties liées, y compris la fourniture d'informations sur la manière dont ces termes et conditions diffèrent de ceux normalement associés à des opérations similaires avec des parties non liées ; et

(d) les montants ou les proportions appropriées des éléments existants.

31. Le paragraphe 34 de la présente Norme impose de fournir des informations supplémentaires à propos de certaines opérations entre une entité et les principaux dirigeants et/ou les membres proches de la famille des principaux dirigeants.

32. **Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire pour fournir des informations pertinentes et fiables à des fins de prise de décisions et de reddition de comptes.**

33. Il n'est pas utile de fournir dans les états financiers consolidés des informations sur les opérations entre parties liées intervenues entre les membres d'une entité

économique car les états financiers consolidés présentent les informations relatives à l'entité contrôlante et aux entités contrôlées comme s'il s'agissait d'une seule entité présentant les états financiers. Les opérations entre parties liées qui interviennent entre entités au sein d'une entité économique sont éliminées lors de la consolidation conformément à IPSAS 6. Les opérations avec des entreprises associées mises en équivalence ne sont pas éliminées et par conséquent imposent une présentation distincte en tant qu'opérations entre parties liées.

Informations à fournir - Principaux dirigeants

34. **Une entité doit fournir les informations suivantes :**

(a) l'enveloppe de rémunération des principaux dirigeants et le nombre de personnes, déterminé sur la base d'équivalents temps plein, bénéficiant d'une rémunération au sein de cette catégorie, en présentant séparément les grandes catégories des principaux dirigeants et en incluant une description de chaque catégorie ;

(b) le montant total de tous autres rémunération et avantage accordés aux principaux dirigeants, et aux membres proches de la famille des principaux dirigeants par l'entité présentant les états financiers pendant la période de reporting, en présentant séparément les montants totaux accordés :

(i) aux principaux dirigeants ; et

(ii) aux membres proches de la famille des principaux dirigeants ; et

(c) s'agissant d'emprunts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes qui ne sont pas des dirigeants et d'emprunts dont la mise à disposition n'est pas largement connue du public, pour chaque membre individuel des principaux dirigeants, et pour chaque membre proche de la famille des principaux dirigeants :

(i) le montant des emprunts accordés pendant la période et les termes et conditions de ceux-ci ;

(ii) le montant des emprunts remboursés au cours de la période ; et

(iii) le montant du solde à la clôture de tous les prêts et créances ; et

(iv) lorsque la personne n'est pas un administrateur ou un membre de l'organe de direction ou du comité de direction de l'entité, la relation existant avec la personne ou le groupe en tant que tel.

35. Le paragraphe 27 de la présente Norme impose de fournir des informations relatives à des opérations entre parties liées qui se sont déroulées autrement qu'à des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles mises en place pour l'entité. La présente Norme impose également de présenter des informations relatives à certaines opérations avec les principaux dirigeants identifiés au paragraphe 34, qu'elles se soient ou non déroulées selon des conditions de concurrence normales conformes aux conditions opérationnelles qui s'appliquent à l'entité.

36. Les personnes qui font partie des principaux dirigeants peuvent être employées à temps plein ou à temps partiel. Le nombre de personnes physiques présentées comme recevant une rémunération selon le paragraphe 34 (a) doit être estimé sur une base d'équivalents temps plein. Les entités fourniront des informations séparées à propos des principales catégories de dirigeants dont elles disposent. Par exemple, si l'entité a un organe de direction distinct de son comité de direction, les informations relatives à la rémunération des deux groupes seront présentées séparément. Lorsqu'une personne est membre à la fois de l'organe de direction et du comité de direction, elle figurera dans un seul de ces groupes aux fins de la présente Norme. Les catégories de principaux dirigeants identifiées dans la définition des « principaux dirigeants » constituent un guide pour l'identification des catégories de dirigeants.

37. La rémunération des principaux dirigeants peut comprendre divers avantages directs et indirects. Lorsque le coût de ces avantages est déterminable, il est inclus dans la rémunération globale présentée. Lorsque le coût de ces avantages n'est pas déterminable, l'entité ou les entités présentant les états financiers prépareront leur meilleure estimation du coût, et l'incluront dans la rémunération globale présentée.

38. Les informations à fournir en matière d'évaluation de certains avantages du personnel figurent dans la Norme IPSAS 25, *Avantages du personnel*. Lorsqu'une rémunération non monétaire qu'il est possible d'évaluer de manière fiable a été incluse dans le montant global de la rémunération des principaux dirigeants pour la période, il convient également de présenter dans les notes aux états financiers la base d'évaluation de cette rémunération non monétaire.

39. La présente Norme impose la fourniture de certaines informations à propos des termes et conditions de certains prêts accordés aux principaux dirigeants et aux membres proches de la famille des principaux dirigeants, dès lors que ces prêts :

    (a) ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants ; et

    (b) peuvent être généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants, sans que cette disponibilité soit largement connue au sein du public.

    La fourniture de cette information est requise à des fins de reddition de comptes. Il peut s'avérer nécessaire de faire preuve de jugement pour déterminer quels prêts doivent être présentés pour satisfaire aux exigences de la présente Norme. Ce jugement devrait être exercé après prise en compte des faits pertinents, et d'une manière cohérente avec la réalisation des objectifs de l'information financière.

40. Le paragraphe 34(a) de la présente Norme impose de fournir des informations sur la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants. Les principaux dirigeants englobent les administrateurs ou les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction de l'entité. Les administrateurs ou les membres de l'organe de direction de l'entité peuvent également obtenir de l'entité une rémunération ou un avantage pour des services fournis (a) à un autre titre que celui d'administrateur ou de membre de l'organe de direction de l'entité, ou (b) à titre de membre du personnel de l'entité. Le paragraphe 34(b)(i) de la présente Norme

impose de fournir des informations sur le montant total de cet autre rémunération ou avantage.

41. Les membres proches de la famille des principaux dirigeants peuvent influencer les principaux dirigeants, ou être influencés par eux, dans leurs opérations avec l'entité présentant les états financiers. Le paragraphe 34(b)(ii) de la présente Norme impose de fournir des informations sur le montant total de la rémunération et des avantages fournis pendant la période aux membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Date d'entrée en vigueur

42. **Une entité doit appliquer la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2004, elle doit l'indiquer.**

43. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Guide d'application

Ce guide d'application accompagne IPSAS 20, mais il n'en fait pas partie.

Informations à fournir – État X

Les informations suivantes sont présentées dans les états financiers de l'État X.

Entités contrôlées (Paragraphe 25)

L'État contrôle les entités présentant les états financiers suivants :

Ministères et établissements : enseignement, aide sociale, police, poste, travaux et services, défense, justice, Trésor/Finances, ministère X, établissement XYZ (identifier tous les ministères et tous les établissements).

Entreprises publiques : Compagnie d'électricité de l'État, Établissement gouvernemental des télécommunications (identifier toutes les entreprises publiques).

(Remarque : IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* impose de fournir certaines informations à propos d'entités contrôlées importantes*).*

Opérations entre parties liées (Paragraphe 27)

Un membre du gouvernement s'est vu mettre à sa disposition, à titre gratuit, un logement dans la capitale nationale. Des maisons semblables à celles mise à la disposition du ministre se louent à un loyer approximatif de Z unités monétaires par an. La mise à disposition d'un logement ne fait pas partie de l'enveloppe de rémunération du ministre et le gouvernement ne fournit généralement pas de logement gratuit à ses ministres. Toutefois, dans ce cas, il était nécessaire de mettre à la disposition du ministre une résidence située dans la capitale.

Le partenaire d'un autre membre du gouvernement s'est vu mettre à sa disposition une automobile à titre gratuit. Des véhicules semblables à celui mis à sa disposition se louent habituellement à un loyer de K unités monétaires par an. Le gouvernement ne met généralement pas d'automobiles à la disposition du partenaire de ministres à titre gratuit.

Principaux dirigeants (Paragraphe 34)

Rémunération (Paragraphe 34(a))

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20, *Information relative aux parties liées)* sont les membres du gouvernement qui constituent ensemble l'organe de direction de l'État X. La rémunération globale des membres du gouvernement et le nombre de personnes déterminé selon une base d'équivalent temps plein recevant une rémunération de l'État X se présente comme suit :

Rémunération globale	X millions
Nombre de personnes	Y personnes

Prêts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants (et/ou largement connus d'eux) (Paragraphe 34(c))

Les montants de ces prêts, accordés et remboursés pendant la période, ainsi que les encours dus à la fin de la période, sont présentés ci-dessous :

Personne	Accordé	Remboursé	Encours
M. ABC	J	K	L
Mme VSL	M	N	P
M. D	Q	R	Z
M. E	S	T	U

Termes et conditions

M. ABC, ministre du Transport, a reçu un prêt à X% par an, soit un niveau inférieur de Y % au taux de marché. Le prêt a été consenti pour une durée de Z années.

Mme VSL, partenaire du ministre de la Santé, a reçu un prêt de l'État. Ce prêt a été consenti pour N années à X % par an, à savoir le taux d'emprunt actuel de l'État.

Les enveloppes de rémunération des ministres D et E leur accordent à chacun un prêt d'une durée maximale de A années à Y % par an en vue de l'achat d'un véhicule.

Autres rémunérations et avantages octroyés aux principaux dirigeants et aux membres de leur famille proche (paragraphe 34(b))

Pendant la période de reporting, une rémunération totale d'un montant de X unités monétaires a été octroyée aux membres du gouvernement pour des services de conseil fournis à des administrations.

Pendant la période de reporting, l'État a octroyé une rémunération totale et des avantages d'un montant de Y unités monétaires aux membres proches de la famille des principaux dirigeants. Ce montant consiste en la rémunération de membres du personnel de l'État qui sont également des membres proches de la famille des membres du gouvernement.

Informations à fournir – Organisme public XYZ

Ces informations sont présentées dans les états financiers de l'organisme public XYZ, qui est une entité distincte présentant des états financiers.

Entités contrôlées (Paragraphe 25)

L'organisme est contrôlé par le ministère X. Le ministère X est contrôlé par l'État X.

L'organisme contrôle l'Unité de services administratifs qui est une entreprise publique.

(Remarque : IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* impose de fournir certaines informations à propos d'importantes entités contrôlées).

Opérations entre parties liées (Paragraphe 27)

L'organisme a fourni une maison au ministre, à titre gratuit. Des maisons semblables à celle mise à la disposition du ministre se louent à un loyer approximatif de Z unités monétaires par an. La maison ne fait pas partie de l'enveloppe de rémunération du ministre et les organismes

publics ne fournissent pas de logement aux ministres dans le cadre normal de leurs procédures opérationnelles. Toutefois, l'État X a fait savoir que la maison serait mise à disposition dans ce cas particulier.

Principaux dirigeants (Paragraphe 34)

Rémunération (Paragraphe 34(a))

Les principaux dirigeants (tels que définis dans IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* de l'organisme XYZ 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 X, 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'organisme XYZ. 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 présentent comme suit :

Rémunération globale	AX millions
Nombre de personnes	AY personnes

Le comité de direction se compose du président directeur général, 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

Deux responsables de divisions sont détachés du ministère X et rémunérés par celui-ci.

Les prêts qui ne sont pas généralement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants (et/ou largement connus d'elles) (Paragraphe 34(c))

Les montants accordés et remboursés pendant la période, ainsi que les encours dus à la fin de la période :

Personne	Accordé	Remboursé	Encours
Le ministre	J	K	L
M. G	M	N	P
Mme H	Q	R	Z

Termes et conditions

Le ministre a reçu un prêt de J unités monétaires à X % par an, soit un taux inférieur de Y % au taux de marché. Le prêt a été consenti pour une durée de Z années.

Les enveloppes de rémunération des cadres M. G et Mme H leur accordent à chacun un prêt d'une durée maximale de N années à Y % par an pour acheter un véhicule.

Rémunération et contreparties octroyées aux membres proches de la famille de dirigeants (paragraphe 34(b))

Pendant la période de reporting, l'organisme a octroyé une rémunération totale et des avantages d'un montant de F unités monétaires aux membres de son personnel qui sont des membres proches de la famille des principaux dirigeants.

Comparaison avec IAS 24

IPSAS 20, *Information relative aux parties liées* s'inspire essentiellement de la Norme IAS 24 (reformatée en 1994). Les principales différences entre IPSAS 20 et IAS 24 sont les suivantes :

- La structure de IPSAS 20 diffère substantiellement de celle de IAS 24.
- L'exclusion du champ d'application de IAS 24 de filiales détenues totalement lorsque l'entité mère est domiciliée dans le même pays et fournit des états financiers consolidés dans ce pays n'a pas été adoptée dans IPSAS 20.
- Un commentaire qui identifie les principaux dirigeants dans IAS 24 a été inclus dans une définition formelle des « principaux dirigeants » dans IPSAS 20. Le commentaire de IAS 24 comprend les membres proches de la famille, tandis que la définition des « principaux dirigeants » dans IPSAS 20 ne comprend pas les membres proches de la famille .
- La définition de « partie liée » dans IPSAS 20 comprend les relations de parties liées qui ne sont mentionnés que dans le commentaire de IAS 24.
- IPSAS 20 contient une définition de la « rémunération des principaux dirigeants ». IAS 24 n'inclut pas cette définition.
- IPSAS 20 contient des dispositions demandant la fourniture d'informations complémentaires relatives à (a) la rémunération des principaux dirigeants et des membres de leur famille proche ainsi qu'à (b) certaines autres opérations entre une entité et ses principaux dirigeants et les membres de leur famille proche.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 24 a été intégré à IPSAS 20 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- Hormis le cas d'informations limitées à fournir sur la rémunération des principaux dirigeants et sur certaines autres opérations spécifiées avec ceux-ci, IPSAS 20 n'impose pas de fournir d'information sur les opérations entre parties liées qui se déroulent à des termes et conditions normaux. IAS 24 présente des exclusions plus limitées pour les opérations entre parties liées qui surviennent au cours d'opérations normales entre les parties.
- IPSAS 20 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 24. L'exemple le plus significatif est le recours aux termes « membres de l'organe de direction » dans IPSAS 20. Le terme équivalent dans IAS 24 est « administrateurs ».

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Remerciements

IPSAS 21 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 36 (2004), *Dépréciation d'actifs*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les extraits d'IAS 36 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, 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 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 ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IFRS Foundation.

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* a été publiée en décembre 2004.

Depuis cette date, IPSAS 21 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie* (publiée en février 2008)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 21

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
2	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010 IPSAS 31 Janvier 2010
5	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
6	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
7	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
9	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
12	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
14	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
16[1]	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
17	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
18	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
19	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
20	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
20	Amendé	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
26A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
26B	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
27	Amendé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
Paragraphe affecté	**Affecté comment**	**Affecté par**

[1] Les paragraphes qui suivent ont été renumérotés

39A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
71	Amendé	IPSAS 26 Février 2008
72	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
72A	Nouveau	IPSAS 26 Février 2008
73A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Novembre 2010
73A	Supprimé	modifications éditoriales Avril 2012
80A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
82A	Nouveau	IPSAS 31 Janvier 2010
82B	Nouveau	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Décembre 2004

IPSAS 21 — DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–13
Définitions	14–23
Entreprises publiques	15
Actifs générateurs de trésorerie	16–21
Amortissements	22
Dépréciation	23
Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	24–34
Évaluation de la valeur de service recouvrable	35–50
Évaluation de la valeur de service recouvrable d'un actif incorporel d'une durée de vie indéterminable	39A
Juste valeur diminuée des coûts de vente	40–43
Valeur d'utilité	44–49
Approche du coût de remplacement net d'amortissement	45–47
Approche du coût de remise en état	48
Approche des unités de service	49
Application des approches	50
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	51–57
Reprise d'une perte de valeur	58–70
Redésignation d'actifs	71–72
Informations à fournir	72A–79
Dispositions transitoires	80–81
Date d'entrée en vigueur	82–83
Base des conclusions	
Guide de mise en œuvre	
Exemples d'illustrations	
Comparaison avec IAS 36 (2004)	

Les paragraphes 1 à 83 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* (IPSAS 21). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 21 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour déterminer si un actif non générateur de trésorerie a perdu de la valeur et s'assurer que les pertes de valeur soient comptabilisées. La Norme spécifie également dans quels cas une entité doit procéder à la reprise d'une perte de valeur et précise les informations à fournir.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation d'actifs non générateurs de trésorerie, sauf pour :**

   (a) les stocks (voir IPAS 12, *Stocks*) ;

   (b) les actifs résultant des contrats de construction (voir IPSAS 11, *Contrats de construction*) ;

   (c) les actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* ;

   (d) les immeubles de placement évalués à l'aide du modèle de la juste valeur (voir IPSAS 16, *Immeubles de placement*) ;

   (e) les immobilisations corporelles non génératrices de trésorerie mesurées à leur montants réévalués (voir IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*) ; et

   (f) les immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie évaluées en utilisant le modèle de la réévaluation (voir IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*) ; et

   (g) d'autres actifs pour lesquels les dispositions comptables en matière de dépréciation sont incluses dans une autre Norme IPSAS.

3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques (EP).**

4. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans la Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers.*

5. **Les entités du secteur public qui détiennent des actifs générateurs de trésorerie au sens du paragraphe 14 doivent appliquer la IPSAS 26, Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie à ces actifs. Les entités du secteur public qui détiennent des actifs non générateurs de trésorerie doivent appliquer la présente Norme aux actifs non générateurs de trésorerie.**

6. Le champ d'application de la présente Norme ne comprend pas la dépréciation d'actifs couverts par une autre Norme IPSAS. Les entreprises publiques appliquent IAS 36 et ne sont par conséquent pas soumises aux dispositions de la présente Norme. Les entités du secteur public autres que des entreprises publiques appliquent IPSAS 26 à leurs actifs générateurs de trésorerie et appliquent la présente Norme à

leurs actifs non générateurs de trésorerie. Les paragraphes 6 à 13 expliquent le champ d'application de la Norme de manière plus détaillée.

7. Sont exclus du champ d'application de la présente Norme les immobilisations incorporelles non-génératrices de trésorerie réévaluées régulièrement à leur juste valeur. La présente Norme comprend dans son champ d'application toutes les autres immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie (par exemple, celles qui sont comptabilisées au coût diminué du cumul des amortissements). Les entités appliquent les dispositions de la présente Norme pour la comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur relatives à de telles immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie.

8. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs résultant des contrats de construction parce que les Normes IPSAS existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions de comptabilisation et d'évaluation de ces actifs.

9. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 28, *Instruments financiers* : p*résentation*. La dépréciation de ces actifs est traitée dans la Norme IPSAS 29.

10. La présente Norme n'impose pas l'application d'un test de dépréciation à un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur conformément à IPSAS 16. En effet, selon le modèle de la juste valeur dans IPSAS 16, un immeuble de placement est comptabilisé à la juste valeur à la date de reporting et les dépréciations éventuelles doivent être prises en compte dans l'évaluation.

11. La présente Norme ne requiert pas l'application d'un test de dépréciation pour des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué dans le cadre de l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17. En effet, selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, (a) les actifs doivent être réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils sont comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de reporting, et (b) toute dépréciation doit être prise en compte dans l'évaluation. Par ailleurs, l'approche adoptée dans la présente Norme pour évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif signifie qu'il est peu probable que la valeur de service recouvrable d'un actif soit significativement inférieure à la valeur réévaluée de cet actif et que ces différences seraient liées au coût de sortie de l'actif.

12. Conformément aux dispositions du paragraphe 5 ci-dessus, les immobilisations corporelles classées comme actifs générateurs de trésorerie, y compris celles comptabilisées à des montants réévalués selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, sont traitées selon IPSAS 26.

13. Les participations dans :

    (a) les entités contrôlées, telles que définies dans IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* ;

    (b) les entreprises associées, telles que définies dans IPSAS 7, *Participations dans des entreprises associées ;* et

(c) les coentreprises, telles que définies dans IPSAS 8, *Participations dans des coentreprises* ;

(d) sont des actifs financiers exclus du champ d'application de IPSAS 15. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs générateurs de trésorerie, ils sont traités selon IPSAS 26. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs non générateurs de trésorerie, ils sont traités selon la présente Norme.

Définitions

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

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes :

(a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;

(b) des acheteurs et des vendeurs consentants peuvent être normalement trouvés à tout moment ; et

(c) les prix sont accessibles au public.

Les actifs générateurs de trésorerie sont des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale.

Les coûts de sortie sont les coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

La juste valeur, diminuée des coûts de vente est le montant qui peut 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, moins les coûts de sortie.

Une dépréciation est une 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.

Les actifs non générateurs de trésorerie sont des actifs autres que les actifs générateurs de trésorerie.

La valeur de service recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité.

La durée d'utilité 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.

La valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie est la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif.

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

Entreprises publiques

15. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit.

Actifs générateurs de trésorerie

16. Les actifs générateurs de trésorerie sont détenus dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Un actif génère une rentabilité commerciale lorsqu'il est exploité de la même manière que dans une entité à but lucratif. Détenir un actif afin de générer une rentabilité commerciale indique que l'entité a l'intention de générer des rentrées de trésorerie avec l'actif (ou avec l'unité génératrice de trésorerie dont l'actif fait partie), et générer une rentabilité commerciale qui reflète le risque associé à la détention de l'actif. Un actif peut être détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale même si l'objectif n'est pas atteint pendant une période comptable donnée. A contrario, un actif non générateur de trésorerie peut atteindre le point mort ou générer une rentabilité commerciale pendant une période comptable donnée. Sauf mention contraire, les références à un actif ou à des actifs dans les paragraphes suivants de la présente Norme sont des références à un (des) actif(s) non générateur(s) de trésorerie.

17. Il existe un certain nombre de circonstances où les entités du secteur public peuvent être amenées à détenir des actifs dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale bien que la majorité de leurs actifs ne soit pas détenu dans ce but. Par exemple, l'aile d'un hôpital peut être consacrée aux patients payants. L'exploitation par une entité du secteur public d'actifs générateurs de trésorerie peut être indépendante de l'exploitation des actifs non générateurs de trésorerie. Par exemple, le service des actes immobiliers peut percevoir des honoraires au titre de l'enregistrement de mutations de terrain indépendamment du service des affaires foncières.

18. Dans certains cas, un actif dont la vocation principale et d'assurer un service peut générer des rentrées de trésorerie. Par exemple, un centre de traitement des déchets assure le traitement sécurisé des déchets médicaux générés par les hôpitaux publics, mais le centre assure également le traitement sur une base commerciale d'une petite quantité de déchets générés par des hôpitaux privés. Le traitement des déchets générés par des hôpitaux privés constitue une activité accessoire du centre, et les

actifs qui génèrent des rentrées de trésorerie ne peuvent pas être distingués des actifs non générateurs de trésorerie.

19. Dans d'autres cas, un actif peut générer des rentrées de trésorerie et être également exploité dans un but non générateur de trésorerie. Par exemple, un hôpital public comprend dix services, dont neuf consacrés aux patients payants sur une base commerciale, et l'autre consacré aux patients non payants. Les deux catégories de patients partagent les autres installations de l'hôpital (par exemple, le bloc opératoire). Il convient d'apprécier dans quelle mesure l'actif est détenu afin de générer une rentabilité commerciale pour déterminer si l'entité doit appliquer la présente Norme ou IPSAS 26. Si, comme dans cet exemple, la composante non génératrice de trésorerie du dispositif global est accessoire, l'entité doit appliquer IPSAS 26, et non la présente Norme.

20. Dans certains cas il ne sera peut-être pas évident de déterminer si un actif est détenu dans l'objectif principal de générer une rentabilité commerciale. Dans de tels cas il est nécessaire d'évaluer l'importance relative des flux de trésorerie. Il peut être difficile de déterminer si l'importance des flux de trésorerie générés par l'actif est telle qu'elle justifie l'application de la présente Norme, plutôt qu'IPSAS 26. L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer la Norme applicable. Une entité définit des critères permettant de faire une appréciation cohérente en accord avec les définitions des actifs générateurs et non générateurs de trésorerie et les indications pertinentes présentées aux paragraphes 16–20. Le paragraphe 73A impose à une entité de fournir une information sur les critères retenus pour les besoins de cette appréciation. Cependant, en raison de la nature de la mission de la plupart des entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques, leurs actifs sont présumés non générateurs de trésorerie dans ces circonstances et, par conséquent, c'est IPSAS 21 qui s'applique.

21. Les actifs détenus par les entreprises publiques sont des actifs générateurs de trésorerie. Les entités du secteur public autres que les entreprises publiques peuvent détenir des actifs en vue de générer une rentabilité commerciale. Dans le cadre de la présente Norme, un actif détenu par une entité du secteur public qui n'est pas une entreprise publique est classé comme un actif générateur de trésorerie si cet actif (ou l'unité dont l'actif fait partie) est exploité dans le but de générer une rentabilité commerciale par la fourniture de biens ou de services à des parties extérieures.

Amortissements

22. L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Dans le cas d'un actif incorporel, le terme « amortissement » (amortization) est généralement utilisé à la place de « amortissement » (depreciation)[1]. Ces deux termes ont la même signification.

Dépréciation

23. La présente Norme définit une dépréciation comme une perte d'avantages économiques ou de potentiel de services futurs d'un actif, qui peut s'ajouter à la

[1] NdT : cette distinction ne s'applique pas en français.

comptabilisation systématique de la perte des avantages économiques futurs ou du potentiel de service au travers de l'amortissement. La dépréciation correspond donc à une diminution de l'utilité d'un actif pour l'entité qui le contrôle. Par exemple, une entité peut disposer d'une installation, spécialement construite pour le stockage de matériel militaire, dont elle ne se sert plus. En outre, en raison de la nature spécialisée et de l'emplacement de cette installation, il est peu probable de pouvoir la louer ou la vendre ; dès lors, l'entité ne peut pas générer de flux de trésorerie par la location ou la sortie de cet actif. Cet actif est considéré comme déprécié, puisqu'il n'est plus en mesure de procurer à cette entité un potentiel de service. Il est d'une utilité faible ou nulle à l'entité dans la réalisation de ses objectifs.

Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur

24. Les paragraphes 26 à 34 précisent quand la valeur de service recouvrable peut être déterminée.

25. Un actif non générateur de trésorerie est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur de service recouvrable. Le paragraphe 27 décrit les principaux indices montrant qu'une perte de valeur pourrait être intervenue. Si un de ces indices existe, une entité doit effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable. S'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur potentielle, la présente Norme n'impose pas qu'une entité effectue une estimation documentée de la valeur de service recouvrable.

26. **Une entité doit apprécier à chaque date de reporting s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de l'actif.**

26A. **Qu'il y ait un indice de dépréciation ou non, une entité doit également effectuer un test de dépréciation annuel des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ou des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées, en comparant leur valeur comptable à leur valeur de service 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 initialement comptabilisées pendant la période comptable en cours, elles doivent être soumises à un test de dépréciation avant la fin de cette période comptable.**

26B. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service suffisants pour recouvrer sa valeur comptable est généralement plus incertaine avant qu'elle ne soit prête à être utilisée qu'après ce moment. Par conséquent, la présente Norme impose à l'entité d'effectuer au moins une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service.

27. **Pour apprécier s'il existe une quelconque indication qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indications suivantes :**

Sources d'informations externes

(a) Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif ;

(b) Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère ;

Sources d'informations internes

(c) Existence d'indices de dégradation physique d'un actif ;

(d) Des changements importants à long terme, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans la mesure ou la manière dont un actif est utilisé ou pourrait être utilisé. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue et la requalification de la durée d'utilité d'un actif d'indéterminée en déterminée ;

(e) Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation ; et

(f) Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.

28. La demande ou le besoin de services peut fluctuer avec le temps, ce qui aura une incidence sur le degré d'utilisation d'actifs non générateurs de trésorerie pour la fourniture de ces services ; toutefois, des fluctuations négatives de la demande ne sont pas nécessairement des indices de dépréciation. Lorsqu'il y a disparition ou quasi-disparition de la demande de services, les actifs utilisés pour fournir ces services peuvent perdre de la valeur. On peut considérer que la demande a presque disparu lorsqu'elle est si faible que (a) l'entité n'aurait pas tenté d'y répondre ou (b) y aurait répondu en n'acquérant pas l'actif considéré pour le test de dépréciation.

29. La liste du paragraphe 27 n'est pas exhaustive. Il peut exister d'autres indices de dépréciation d'un actif. L'existence d'autres indices peut aboutir à l'estimation par l'entité de la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, les indices de dépréciation peuvent être les suivants :

(a) durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ; ou

(b) une diminution significative à long terme (mais pas nécessairement une disparition ou une quasi-disparition) de la demande ou du besoin de services fournis par l'actif.

30. Les événements ou les circonstances pouvant indiquer la dépréciation d'un actif doivent être significatifs et auront souvent fait l'objet d'un examen par le comité de direction, la direction ou la presse. Tout changement d'un paramètre tel que la demande pour le service, le degré et le mode d'utilisation, l'environnement juridique ou politique pourrait indiquer une dépréciation, à condition toutefois qu'un tel changement soit significatif et entraîne ou soit susceptible d'entraîner un effet négatif à long terme. Un changement dans l'environnement technologique peut être un indice d'obsolescence d'un actif et imposer un test de dépréciation. Un changement de l'utilisation d'un actif durant l'exercice peut également être un indice de dépréciation. Cela peut arriver par exemple lorsqu'un bâtiment qui sert d'école subit un changement d'utilisation et est utilisé comme entrepôt. Pour apprécier si une dépréciation est intervenue, l'entité doit apprécier les changements du potentiel de service à long terme. Ceci souligne le fait que les changements sont envisagés dans le contexte de l'anticipation d'utilisation à long terme de l'actif. Toutefois, les attentes d'utilisation à long terme peuvent changer et les évaluations de l'entité à chaque date de reporting pourraient le refléter. Les exemples d'application présentent des exemples d'indices de dépréciation mentionnés au paragraphe 27.

31. Pour savoir si un arrêt de construction serait de nature à déclencher un test de dépréciation, l'entité doit évaluer (a) si la construction a tout simplement été retardée ou reportée, (b) s'il existe une intention de reprendre la construction dans un avenir proche ou (c) si les travaux ne seront pas achevés dans un avenir proche. Lorsque la construction est retardée ou reportée à une date ultérieure spécifiée, le projet peut être considéré comme relevant de travaux en cours et non pas comme arrêté.

32. Des indices provenant de l'information financière interne et indiquant qu'un actif peut être déprécié, conformément au paragraphe 27(f) ci-dessus, ont trait à la capacité de l'actif à fournir des biens et des services plutôt qu'à une baisse de la demande pour les biens et les services fournis par cet actif. Ceci implique l'existence :

    (a) de coûts de fonctionnement et de maintenance de l'actif sensiblement plus élevés que ceux budgétés à l'origine ; et

    (b) d'un service ou de niveaux de production fournis par l'actif sensiblement inférieurs à ceux attendus à l'origine à cause d'une performance opérationnelle médiocre.

    Une hausse sensible des coûts opérationnels d'un actif peut indiquer que l'actif n'est pas aussi efficace ou productif que prévu à l'origine dans les normes de production fixées par le fabricant, qui ont servi de base à l'établissement du budget opérationnel. De même, une hausse sensible des coûts d'entretien peut indiquer la nécessité de supporter des coûts plus élevés afin de maintenir la performance de l'actif au niveau indiqué par son niveau de performance défini le plus récemment. Dans d'autres cas, une indication quantitative directe d'une dépréciation peut être indiquée par une baisse à long terme des services ou des niveaux de production fournis par l'actif.

33. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur de service recouvrable d'un actif. Par exemple, si les calculs

antérieurs montrent que la valeur de service recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur de service recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur de service recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 27.

34. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que (a) la durée d'utilité restant à courir de l'actif, (b) son mode d'amortissement ou (c) sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme IPSAS applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la valeur de service recouvrable

35. La présente Norme définit la valeur de service recouvrable comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. Les paragraphes 36 à 50 énoncent la base d'évaluation de la valeur de service recouvrable.

36. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.

37. Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Le paragraphe 42 énonce d'éventuelles bases alternatives d'estimation de la juste valeur diminuée des coûts de vente s'il n'existe pas de marché actif pour un actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme valeur de service recouvrable.

38. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité de l'actif est significativement supérieure à sa juste valeur diminuée des coûts de vente, la juste valeur diminuée des coûts de vente peut être utilisée comme valeur de service recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Ceci est dû au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être cédé consiste essentiellement en des produits de sortie nets. Toutefois, pour de nombreux actifs du secteur public non générateurs de trésorerie, détenus de façon continue pour fournir des services spécialisés ou des biens publics à la population, la valeur d'utilité de l'actif est susceptible d'être supérieure à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

39. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

Évaluation de la valeur de service recouvrable d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée

39A. Le paragraphe 26A impose que l'entité soumette annuellement une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée à un test de dépréciation en comparant sa valeur comptable à sa valeur de service recouvrable, qu'il y ait un indice de dépréciation ou non. Toutefois, le calcul détaillé le plus récent de la valeur de service recouvrable d'un tel actif effectué lors d'une période précédente peut être utilisé dans le test de dépréciation pour cet actif durant la période en cours, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants :

(a) si l'immobilisation incorporelle ne génère pas de potentiel de service résultant de son utilisation continue qui soit largement indépendant de celui généré par d'autres actifs ou groupes d'actifs et est par conséquent testée pour dépréciation collectivement avec l'ensemble de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle elle appartient, les actifs et les passifs constituant cette unité n'ont pas changé de manière importante depuis le calcul de la valeur recouvrable le plus récent ;

(b) le calcul le plus récent de la valeur de service recouvrable a abouti à un montant qui était substantiellement supérieur à la valeur comptable de l'actif ; et

(c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et des circonstances qui ont évolué depuis le calcul le plus récent de la valeur de service recouvrable, il est très peu probable qu'une détermination de la valeur de service recouvrable actuelle aboutisse à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

Juste valeur diminuée des coûts de vente

40. La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.

41. S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.

42. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de vente est estimée à partir de la meilleure information disponible qui reflèterait le montant qu'une entité pourrait obtenir à la date de reporting pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie. Pour déterminer ce montant, une entité peut considérer

le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.

43. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IPSAS 25, *Avantages du personnel*) et les coûts associés à la réduction ou à la réorganisation d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

Valeur d'utilité

44. La présente Norme définit la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression valeur d'utilité fait référence à la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie. La valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en se servant de l'une des approches identifiées aux paragraphes 45 et 49, selon le cas.

Approche du coût de remplacement net d'amortissement

45. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel d'un actif est déterminée comme étant le coût de remplacement amorti de l'actif. Le coût de remplacement d'un actif est le coût de remplacement du potentiel de service brut de l'actif. Ce coût est amorti pour refléter l'actif dans son état d'utilisation. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (duplication) de l'actif existant ou par remplacement de son potentiel de service brut. Le coût de remplacement amorti est évalué au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé, calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.

46. Les coûts de replacement et de reproduction d'un actif sont déterminés sur une base « optimisée ». La logique est que l'entité ne remplacerait pas ou ne reproduirait pas l'actif par un actif semblable si l'actif à remplacer ou à reproduire est un actif suréquipé ou surdimensionné. Les actifs suréquipés contiennent des éléments qui ne sont pas nécessaires pour les biens et services que l'actif fournit. Les actifs surdimensionnés sont des actifs qui ont une capacité excessive pour satisfaire la demande de biens et de services que l'actif fournit. La détermination des coûts de replacement ou de reproduction d'un actif sur une base optimisée reflète ainsi le potentiel de service requis pour l'actif.

47. Dans certains cas, une capacité de réserve ou une capacité excédentaire sont maintenues pour des raisons de sécurité ou autres. Ceci découle du souci de s'assurer de la disponibilité d'une capacité de service adéquate dans les circonstances particulières de l'entité. Par exemple, un service d'incendie doit disposer de véhicules de réserve prêts à intervenir dans des situations d'urgence. Cette capacité excédentaire ou de réserve fait partie du potentiel de service requis pour l'actif.

Approche du coût de remise en état

48. Le coût de remise en état est le coût de remise en état du potentiel de service d'un actif à son niveau d'avant dépréciation. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant sa dépréciation. Ce dernier coût est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif. Les paragraphes 41 et 43 fournissent des commentaires supplémentaires sur la détermination des coûts de remplacement ou de reproduction d'un actif.

Approche des unités de service

49. Selon cette approche, la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminée en réduisant le coût actualisé du potentiel de service résiduel de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié. Comme dans l'approche du coût de remise en état, le coût actuel du remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif avant dépréciation est habituellement déterminé comme le plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement déprécié de l'actif avant dépréciation.

Application des approches

50. Le choix de l'approche la plus appropriée d'évaluation de la valeur d'utilité dépend de la disponibilité des données et de la nature de la dépréciation :

    (a) Les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs et à long terme dans l'environnement technologique, juridique ou de politique gouvernementale peuvent généralement être évalués à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas ;

    (b) Les dépréciations identifiées à partir de changements significatifs à long terme dans le degré ou mode d'utilisation, y compris celui identifié à partir de la disparition ou de la quasi-disparition de la demande peuvent généralement être mesurés à l'aide de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ou de l'approche des unités de service, selon le cas ; et

    (c) Les dépréciations identifiées à partir de dommages physiques peuvent généralement être évaluées à l'aide de l'approche de remise en état ou de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement, selon le cas.

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur

51. Les paragraphes 52 à 57 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif. Sauf indication contraire, dans la présente Norme, l'expression perte de valeur fait référence à la perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie .

52. **Si, et seulement si, la valeur de service recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur de service recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.**

53. Comme indiqué au paragraphe 26, la présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une perte de valeur potentielle. Les paragraphes 27 à 33 décrivent les principaux indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue.

54. **Une perte de valeur doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**

55. **Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif si, et seulement si, une autre Norme IPSAS l'impose.**

56. Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif, la valeur comptable de l'actif est ramenée à zéro et la valeur correspondante est comptabilisée dans le solde de l'exercice. Un passif ne peut être comptabilisé que si une autre Norme IPSAS l'impose. Par exemple, lorsque des installations spécialement construites pour l'armée ne sont plus en service et que l'entité est légalement tenue de détruire de telles installations si elles ne sont plus en service. L'entité peut être amenée à créer une provision pour coûts de démantèlement si IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* l'impose.

57. **Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices ultérieurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.**

Reprise d'une perte de valeur

58. Les paragraphes 59 à 70 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs.

59. **Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité doit estimer la valeur de service recouvrable de cet actif.**

60. **Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants :**

Sources d'informations externes

(a) Reprise de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif ;

(b) Des changements significatifs à long terme ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement politique, technologique, juridique ou gouvernemental dans lequel l'entité opère.

Sources d'informations internes

(c) Des changements significatifs à long terme ayant un effet positif sur l'entité, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de

survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode réel ou attendu d'utilisation d'un actif. Ces changements incluent les coûts encourus au cours de l'exercice pour accroître ou améliorer la performance d'un actif ou pour restructurer le secteur d'activité auquel l'actif appartient ;

(d) La décision de reprendre la construction d'un actif qui avait été antérieurement interrompue avant son achèvement ou sa mise en état de fonctionnement ; et

(e) Des indices provenant du système d'information interne montrent que la performance du service rendu par l'actif est ou sera nettement supérieure aux attentes.

61. Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 60 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 27.

62. La liste du paragraphe 60 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices de la reprise d'une perte de valeur qui imposeraient également à l'entité de réestimer la valeur de service recouvrable de l'actif. Par exemple, l'un ou l'autre des cas suivants peut constituer un indice que la perte de valeur de l'actif pourrait faire l'objet d'une reprise :

(a) Une hausse significative de la valeur de marché d'un actif ; ou

(b) Une hausse significative long terme de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.

63. Un engagement d'abandonner ou de restructurer une activité dans un futur proche est un indice de reprise d'une perte de valeur d'un actif appartenant à une activité où un tel engagement constitue un changement significatif à long terme, avec un effet positif sur l'entité, du degré ou du mode d'utilisation de cet actif. Les circonstances dans lesquelles un tel engagement serait un indice de reprise d'une perte de valeur d'un actif ont souvent trait à des cas où l'abandon ou la restructuration attendue de l'activité pourrait créer des opportunités d'amélioration de l'utilisation de l'actif. Citons l'exemple d'un appareil de radiographie resté sous-utilisé dans une clinique gérée par un hôpital public et qui, suite à cette restructuration, doit être transféré vers le service principal de radiologie de l'hôpital où il sera utilisé de manière significativement meilleure. Dans ce cas, l'engagement d'abandonner ou de restructurer l'activité de la clinique peut être un indice que la perte de valeur comptabilisée pour l'actif au cours des exercices antérieurs doive faire l'objet d'une reprise.

64. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif peut ne plus exister ou peut avoir diminué, cela peut indiquer qu'il y a lieu d'examiner et d'ajuster (a) la durée d'utilité résiduelle, (b) la méthode d'amortissement ou (c) la valeur résiduelle selon la Norme IPSAS applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.

65. **Une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs pour un actif doit faire l'objet d'une reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans**

les estimations utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable de l'actif depuis la comptabilisation de la dernière perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit, hormis les cas décrits au paragraphe 68, être augmentée à hauteur de sa valeur de service recouvrable. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.

66. La présente Norme n'impose à une entité d'effectuer une estimation documentée de la valeur de service recouvrable que s'il existe un indice d'une reprise de perte de valeur. Le paragraphe 60 identifie les indices clés montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué.

67. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation de la valeur de service recouvrable estimée d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle l'entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Au titre du paragraphe 77, une entité est tenue d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation de la valeur de service recouvrable. Des exemples de changements d'estimation incluent :

(a) Un changement de la base de la valeur de service recouvrable (autrement dit, la valeur de service recouvrable est-elle basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente ou sur la valeur d'utilité) ;

(b) Si la valeur de service recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, un changement d'estimation des composantes de la valeur d'utilité ; ou

(c) Si la valeur de service recouvrable était basée sur la juste valeur diminuée des coûts de vente, un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de vente.

68. **La valeur comptable d'un actif augmentée par suite de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette d'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.**

69. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**

70. **Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.**

Redésignation d'actifs

71. **La redésignation d'actifs générateurs de trésorerie en actifs non générateurs de trésorerie ou d'actifs non générateurs de trésorerie en actifs générateurs de trésorerie ne doit intervenir que lorsqu'il y a une preuve évidente qu'une telle redésignation est appropriée. Une redésignation en elle-même ne déclenche pas nécessairement un test de dépréciation ou une reprise de perte de valeur. Au contraire, l'indice d'un test de dépréciation ou d'une reprise de perte de valeur**

provient, au minimum, des indices répertoriés applicables à l'actif après redésignation.

72. Dans certaines circonstances, une entité du secteur public peut estimer qu'il est opportun de requalifier un actif non générateur de trésorerie en actif générateur de trésorerie. Par exemple, une installation de traitement des effluents construite essentiellement pour traiter à titre gratuit les effluents domestiques provenant d'une unité de logements sociaux. Les logements sociaux sont ensuite démolis et le site sera reconverti en exploitation industrielle ou commerciale de détail. A l'avenir il est prévu que l'installation sera exploitée pour traiter des effluents industriels à des tarifs commerciaux. En raison de cette décision, l'entité du secteur public décide de requalifier l'installation de traitement des effluents en actif générateur de trésorerie.

Informations à fournir

72A. Une entité doit fournir une information sur les critères retenus pour distinguer les actifs non générateurs de trésorerie des actifs générateurs de trésorerie.

73. **Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir :**

(a) Le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses ; et

(b) Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice et le(s) poste(s) de l'état de la performance financière dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises.

74. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.

75. Les informations imposées par le paragraphe 73 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, comme imposé par IPSAS 17.

76. **Une entité qui publie des informations sectorielles conformément à IPSAS 18, *Information sectorielle* doit présenter les informations suivantes pour chaque secteur concerné :**

(a) Le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice ; et

(b) Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice.

77. Une entité doit présenter les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice :

(a) Les événements et les circonstances qui ont conduit à la comptabilisation ou à la reprise de la perte de valeur ;

(b) Le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise ;

(c) La nature de l'actif ;

(d) Le secteur auquel l'actif appartient, si l'entité présente des informations sectorielles conformément à IPSAS 18 ;

(e) Si la valeur de service recouvrable est sa juste valeur diminuée des coûts de vente ou sa valeur d'utilité ;

(f) Si la valeur de service recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de vente, la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente (par exemple : la juste valeur est-elle déterminée par référence à un marché actif) ; et

(g) Si la valeur de service recouvrable est la valeur d'utilité, l'approche utilisée pour déterminer la valeur d'utilité.

78. **Une entité doit fournir les informations suivantes pour le total des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice, total pour lequel aucune information n'a été présentée conformément au paragraphe 77 :**

(a) Les principales catégories d'actifs affectées par les pertes de valeurs (et les principales catégories d'actifs affectées par les reprises de pertes de valeur) ; et

(b) Les principaux événements et circonstances qui ont conduit à la comptabilisation de ces pertes de valeur et reprises de pertes de valeur.

79. Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable des actifs pendant l'exercice.

Dispositions transitoires

80. **La présente Norme doit être appliquée de manière prospective dès sa date d'application. Les pertes de valeur (reprises de pertes de valeur) résultant de l'application de la présente Norme IPSAS doivent être comptabilisées selon la présente Norme (c'est-à-dire dans le solde).**

80A. **L'amendement du paragraphe 27 doit être appliqué de manière prospective dès sa date d'application**.

81. Avant l'application de la présente Norme, les entités peuvent avoir appliqué des méthodes pour la comptabilisation et la reprise de pertes de valeur. L'application de la présente Norme peut entraîner un changement de méthode comptable. Il serait difficile de déterminer le montant des ajustements résultant de l'application rétrospective du changement de méthode comptable. Par conséquent, lors de l'application de la présente Norme, une entité n'applique pas le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour d'autres changements de méthodes comptables d'IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.*

Date d'entrée en vigueur

82. **Toute entité devra appliquer la présente Norme IPSAS aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour un exercice qui commence avant le 1er janvier 2006, elle devra l'indiquer.**

82A. **Le paragraphe 7 est amendé et les paragraphes 26A, 26B, et 39A sont insérés suite à la publication d'IPSAS 31. Une entité doit appliquer ces amendements aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er avril 2011. Si une entité applique IPSAS 31 à une période ouverte avant le 1er avril 2011, elle doit également appliquer ces amendements pour cette période.**

82B. **Le paragraphe 27 a été amendé dans le cadre des *Améliorations des IPSAS* 2011 publiées en septembre 2011. Une entité doit appliquer cet amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique les amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit l'indiquer.**

83. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les IPSAS 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Base des conclusions

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

Introduction

BC1. La convergence avec les IFRS et un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. Les Normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont fondées sur les normes IFRS publiées par l'IASB dans la mesure où les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Les dispositions de la présente Norme ont été élaborées conformément à cette méthode. IAS 36 impose aux entités de déterminer la valeur recouvrable d'un actif s'il existe des indices que l'actif a perdu de la valeur. La valeur recouvrable d'un actif est définie comme la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de vente de l'actif. La présente Norme contient une définition similaire.

BC3. IAS 36 s'applique aux actifs générateurs de trésorerie et aux unités génératrices de trésorerie alors que la présente Norme s'applique aux actifs individuels non générateurs de trésorerie. Ceci se traduit par un certain nombre de différences entre les deux Normes. Les principales différences sont les suivantes :

(a) la méthode d'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie selon la présente Norme est différente de celle appliquée à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36 ;

(b) la présente Norme n'impose pas aux entités d'appliquer un test de dépréciation aux immobilisations corporelles comptabilisées à un montant réévalué ; et

(c) la présente Norme ne prend pas en compte une diminution de la valeur de marché d'un actif significativement plus importante que celle attendue et résultant du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif comme indice minimum de dépréciation. Cet indice est retenu comme un indice supplémentaire de l'existence d'une dépréciation.

Les motivations qui ont poussé l'IPSASB à s'écarter des dispositions d'IAS 36 sont expliquées dans les paragraphes ci-dessous.

BC4. Un appel à commentaire (Invitation To Comment – ITC), Dépréciation d'actifs, publié en 2000 proposait pour la comptabilisation des actifs des entités du secteur public une approche qui appliquait IAS 36 dans la mesure où cela était approprié. ED 23, Dépréciation d'actifs, a été élaboré après examen des réactions à l'appel à commentaires et publié en 2003. La présente Norme a été élaborée après examen des réactions à ED 23.

Actifs générateurs de trésorerie

BC5. IAS 36 impose à l'entité de déterminer la valeur d'utilité comme étant la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus (a) de l'utilisation continue d'un

actif, ou des unités génératrices de trésorerie, et (b) de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Le potentiel de service d'actifs générateurs de trésorerie est reflété par leur capacité à générer des flux de trésorerie futurs. IPSAS 26 est basée sur IAS 36. Les dispositions d'IPSAS 26 sont applicables aux actifs générateurs de trésorerie détenus par les entités du secteur public. La présente Norme impose aux entités d'appliquer IPSAS 26 dans la comptabilisation de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public.

Actifs non générateurs de trésorerie

BC6. Lors de l'examen des principes sur lesquels repose un concept de valeur d'utilité applicable aux actifs non générateurs de trésorerie, l'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie doit être évaluée par référence à la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif. Cela reproduit l'approche prise par IAS 36.

Détermination de la valeur d'utilité

BC7. La détermination de la valeur d'utilité (valeur actuelle du potentiel de service résiduel) d'un actif non générateur de trésorerie peut s'effectuer de plusieurs façons. L'une de ces approches, qui reproduit celle de IAS 36, implique l'estimation et l'actualisation des entrées de trésorerie qui auraient été enregistrées si l'entité avait vendu ses services ou autres productions sur le marché. Toutefois, l'IPSASB estime qu'il est improbable que cette approche puisse être utilisée dans la pratique en raison de la complexité de la détermination des prix appropriés auxquels il faut évaluer le service ou les autres unités produites et de l'estimation du taux d'actualisation approprié.

BC8. D'autres approches reflètent une détermination implicite de la valeur d'utilité. En l'occurrence, l'IPSASB a examiné l'approche de la valeur de marché ainsi que les approches qui évaluent le coût de remplacement net d'amortissement et qui prennent en compte le coût de remise en état et les unités de service.

Approche de la valeur de marché

BC9. Selon cette approche, lorsqu'il existe un marché actif pour l'actif, la valeur d'utilité de l'actif non générateur de trésorerie est évaluée à la valeur de marché observable de l'actif. Lorsqu'il n'existe pas de marché actif disponible pour l'actif, l'entité utilise le meilleur indice de marché disponible du prix auquel un actif pourrait être échangé entre deux parties bien informées et consentantes agissant dans des conditions de concurrence normale, en considérant l'utilisation la plus élevée et la meilleure de l'actif pour laquelle les intervenants sur le marché seraient prêts à payer dans ces circonstances. L'IPSASB a souligné que l'utilisation de la valeur de marché observable comme approximation de la valeur d'utilité était superflue puisque la valeur de marché ne différait de la juste valeur diminuée des coûts de vente (l'autre volet de l'estimation de la valeur de service recouvrable) de l'actif que par le montant des coûts de sortie. En conséquence, la valeur de marché serait efficacement déterminée par le recours à la juste valeur diminuée des coûts de vente de la valeur de service recouvrable.

Approche du coût de remplacement déprécié

BC10. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée au plus bas du coût auquel le potentiel de service brut contenu dans l'actif pourrait être obtenu dans le cadre d'une activité normale diminuée de la valeur potentielle de service déjà consommée. Cette approche suppose que l'entité remplace le potentiel de service résiduel de l'actif si elle en est privée. Un actif peut être remplacé soit par reproduction (dans le cas d'actifs spécialisés) ou par remplacement de son potentiel de service brut. Par conséquent, la valeur d'utilité est évaluée au plus bas du coût de reproduction ou du coût de remplacement de l'actif, diminué de l'amortissement cumulé calculé d'après ce coût, pour refléter le potentiel de service déjà consommé ou arrivé à expiration de l'actif.

Approche du coût de remise en état

BC11. Cette approche est habituellement utilisée lorsque les pertes de valeur découlent d'un dommage. Selon cette approche, la valeur d'utilité de l'actif est déterminée en soustrayant le coût de remise en état de l'actif du coût de remplacement net d'amortissement ou du coût de reproduction de l'actif avant sa dépréciation.

Approche des unités de service

BC12. Cette approche détermine la valeur d'utilité de l'actif en réduisant le coût de remplacement ou de reproduction net d'amortissement de l'actif avant la dépréciation de manière à se conformer au nombre réduit d'unités de service attendues de l'actif dans son état déprécié.

Approches adoptées

BC13. L'IPSASB a décidé que la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie sera évaluée au moyen des approches du coût de remplacement net d'amortissement, du coût de remise en état ou des unités de service, citées plus haut, selon ce qui sera approprié.

Autres actifs

BC14. IPSAS 21 contient des dispositions spécifiques pour tester la dépréciation d'immobilisations incorporelles et pour comptabiliser et évaluer les pertes de valeur liées aux immobilisations incorporelles. Ces dispositions complètent celles d'IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*. Les immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie évaluées au coût sont dans le champ d'application de la présente Norme et doivent faire l'objet de tests de dépréciation selon les dispositions de la présente Norme.

Groupe d'actifs et actifs de support

BC15. Selon IAS 36, lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, l'entité doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie de l'actif (UGT). Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs (a) dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie, et (b) qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'IPSASB a pris en compte le

concept d'unité génératrice de services dans un contexte non générateur de trésorerie. Il a souligné que puisque les dispositions de la présente Norme sont appliquées aux actifs individuels, l'adoption d'un tel concept par analogie au concept des UGT de IAS 36 n'est pas nécessaire parce qu'il est possible d'identifier le potentiel de service des actifs individuels. En outre, son adoption introduirait des complexités excessives dans la comptabilisation de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.

BC16. Selon IAS 36, les actifs autres que le goodwill qui contribuent aux flux de trésorerie futurs de deux UGT ou plus sont considérés comme des actifs de support . Dans un contexte générateur de trésorerie, puisque les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la dépréciation des actifs de support est traitée comme faisant partie de la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle les actifs de support appartiennent. L'IPSASB a relevé que dans un contexte non générateur de trésorerie, le concept d'unité génératrice de service ne se justifie pas comme indiqué au paragraphe BC15 ci-dessus. L'IPSASB a par ailleurs relevé que de tels actifs font souvent partie intégrante de la fonction de prestation de services et que leur dépréciation doit être traitée comme pour tout autre actif non générateur de trésorerie de l'entité.

Immobilisations corporelles

BC17. La présente Norme ne requiert pas l'application d'un test de dépréciation pour des actifs non générateurs de trésorerie comptabilisés à leur montant réévalué dans le cadre de l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, et IPSAS 31. L'IPSASB estime que selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17 et IPSAS 31, les actifs doivent être réévalués avec une régularité suffisante pour s'assurer qu'ils sont comptabilisés à un montant qui ne diffère pas de façon significative de leur juste valeur à la date de reporting ; en outre, toute dépréciation doit être prise en compte dans l'évaluation. Par conséquent toute différence entre la valeur comptable de l'actif et sa juste valeur diminuée des coûts de vente constituera les coûts de sortie. L'IPSASB estime que dans la plupart de cas, ces différences ne seront pas significatives et que d'un point de vue pratique, il n'est pas nécessaire d'évaluer la valeur de service recouvrable d'un actif et de comptabiliser une perte de valeur pour les coûts de sortie d'un actif non générateur de trésorerie.

BC18. Contrairement à la présente Norme, IAS 36 impose aux entités d'effectuer un test de dépréciation pour les immobilisations corporelles réévaluées après leur réévaluation. La logique de cette différence s'explique par référence aux facteurs exposés aux paragraphes BC19 et BC20 ci-dessous.

BC19. Premièrement, plusieurs méthodes existent pour déterminer la valeur de service recouvrable selon la présente Norme et pour déterminer la valeur recouvrable selon IAS 36. La valeur de service recouvrable est définie dans la présente Norme comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. Selon la présente Norme, une entité détermine la valeur d'utilité d'un actif en déterminant le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif. Le coût actuel de remplacement du potentiel de service résiduel de l'actif est déterminé en utilisant l'approche du coût de remplacement net d'amortissement ainsi que les approches

appelées approche du coût de remise en état et approche des unités de service. Ces approches peuvent également être adoptées pour évaluer la juste valeur selon IPSAS 17 et IPSAS 31– par conséquent, la valeur d'utilité est une évaluation de la juste valeur. IAS 36 définit la valeur recouvrable comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité. La valeur d'utilité selon IAS 36 est déterminée en utilisant la valeur actuelle des flux de trésorerie attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie finale. IAS 36 établit que la valeur d'utilité peut être différente de la juste valeur de l'actif.

BC20. Deuxièmement, la disposition de IAS 36 qui impose de combiner les actifs non générateurs de trésorerie aux actifs générateurs d'actifs afin de constituer une unité génératrice de trésorerie n'est pas reprise dans la présente Norme. Selon IAS 36, lorsqu'un actif ne produit pas d'entrée de trésorerie, il est combiné à d'autres actifs afin de constituer une unité génératrice de trésorerie dont la valeur d'utilité est alors évaluée. La somme des justes valeurs des actifs qui composent une unité génératrice de trésorerie peut être différente de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie.

Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie détenus par des entreprises publiques

BC21. La présente Norme impose que la dépréciation de tous les actifs détenus par les entreprises publiques soit comptabilisée selon IAS 36. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif et leurs actifs sont essentiellement des actifs générateurs de trésorerie. La *Préface aux Normes internationales du secteur public (Preface to International Public Sector Accounting Standards)* stipule clairement que les entreprises publiques sont des entités à but lucratif ; elles sont par conséquent tenues de se conformer aux IFRS et aux IAS. Les Normes IPSAS prévoient de manière explicite que les IFRS s'appliquent aux entreprises publiques. En conséquence, les actifs non générateurs de trésorerie doivent être correctement groupés avec les actifs générateurs de trésorerie des entreprises publiques pour constituer une unité génératrice de trésorerie soumise à un test de dépréciation selon IAS 36.

Indices de dépréciation - Changements de la valeur de marché

BC22. IAS 36 prévoit comme indice minimal de dépréciation le fait que la valeur de marché d'un actif ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif. L'IPSASB a intégré cet aspect comme une indication supplémentaire de dépréciation et non comme une indication minimale de dépréciation. L'IPSASB estime que ces changements de valeur de marché ne sont pas nécessairement un indice que l'actif non générateur de trésorerie soit déprécié. Cela tient au fait que les actifs non générateurs de trésorerie sont détenus pour des raisons autres que pour générer une rentabilité commerciale. Par conséquent, un changement de la valeur de marché peut ne pas refléter un changement dans le montant que l'entité s'attend à recouvrer au titre de services par l'utilisation continue de l'actif.

Reprise de perte de valeur

BC23. Le paragraphe 60(a) mentionne une résurgence de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif comme indice minimal de reprise de dépréciation tandis que le paragraphe 62 (b) mentionne une hausse sensible à long terme de la demande ou besoin exprimés pour les services fournis par l'actif comme indice supplémentaire d'une éventuelle reprise de la dépréciation. La formulation de ces deux indices est similaire, mais ils se distinguent par le fait que le paragraphe 60 (a) évoque une résurgence de la demande qui avait diminué en entraînant ainsi la comptabilisation d'une perte de valeur. Le paragraphe 62 (b) évoque une demande nouvelle, et peut ne pas être lié à la cause pour laquelle une perte de valeur a été comptabilisée pour l'actif.

BC24. Le paragraphe 62 (a) évoque une hausse sensible de la valeur de marché de l'actif comme indice supplémentaire de la reprise de la dépréciation. Cette situation ne reflète pas l'indication de dépréciation du paragraphe 27 (a) qui impose que la valeur de marché ait diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale. Cette différence signifie que l'augmentation de la valeur de marché peut être planifiée ou non.

BC25. Le paragraphe 27 (c) mentionne l'existence d'indices de dégradation physique d'un actif comme un indice minimal de dépréciation. Le paragraphe 60 ne mentionne pas d'indice de reprise de la dépréciation qui reflète cette indication de dépréciation. L'IPSASB n'a pas intégré la réparation d'un actif comme un indice de reprise étant donné que IPSAS 17 impose aux entités d'ajouter les dépenses ultérieures à la valeur comptable d'une immobilisation corporelle lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service futurs sur la durée d'utilité totale de l'actif, supérieurs au dernier niveau de performance défini pour l'actif existant iront à l'entité. Cette disposition s'applique également à un immeuble de placement évalué en appliquant le modèle du coût selon IPSAS 16. L'IPSASB estime que ces dispositions nient le besoin d'un indice de reprise de la dépréciation qui reflète une dégradation physique d'une dépréciation. L'IPSASB a également souligné que les coûts de remise en état d'un dommage ne constitue pas un changement dans l'estimation de la valeur de service recouvrable d'un actif après dépréciation tel que spécifié dans le paragraphe 65 de la présente Norme.

Guide d'application

Ce guide d'application accompagne IPSAS 21, mais il n'en fait pas partie intégrante.

Indices de dépréciation – (paragraphe 27)

Sources d'informations externes

(a) Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.

IG1. L'actif continue à maintenir le même potentiel de service, mais la demande de ce service a disparu ou quasiment disparu. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) Une école fermée en raison d'un manque de demande de services scolaires, dû à la migration des populations vers d'autres régions. Il n'est pas anticipé que cette tendance démographique, qui affecte la demande de services scolaires, se renverse dans un avenir prévisible ;

(b) Une école prévue pour 1 500 élèves compte à présent 150 inscrits – elle ne peut pas être fermée parce que l'autre école la plus proche est à 100 kilomètres. L'entité n'envisage pas une augmentation des inscriptions. À l'ouverture, l'école avait 1 400 élèves inscrits– l'entité aurait acquis une installation nettement plus petite si les prévisions d'inscription avaient porté sur 150 élèves. L'entité détermine que la demande a quasiment disparu et que la valeur de service recouvrable de l'école doit être comparée à sa valeur comptable ;

(c) Une ligne ferroviaire fermée en raison d'une clientèle insuffisante (par exemple, la population d'une zone rurale a massivement migré en zone urbaine suite à plusieurs années successives de sécheresse, et ceux qui sont restés empruntent le bus, moins onéreux) ; et

(d) Un stade dont l'occupant principal ne renouvelle pas le contrat d'occupation avec comme conséquence la fermeture attendue du stade.

(b) Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenus dans l'environnement technologique, juridique ou politique dans lequel l'entité opère.

Environnement technologique

IG2. L'utilité d'un actif peut être réduite si la technologie a progressé et a produit d'autres produits qui fournissent un service meilleur ou plus efficace. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) Du matériel médical rarement ou jamais utilisé parce qu'une machine plus récente dotée d'une technologie plus avancée donne des résultats plus précis (correspondrait également à la proposition (a) ci-dessus) ;

(b) Un logiciel qui n'est plus suivi par le fournisseur externe à cause des progrès technologiques et l'entité ne dispose pas de personnel pour en assurer la maintenance ; et

(c) Un matériel informatique devenu obsolète en raison du progrès technologique.

Environnement juridique ou politique

IG3. Le potentiel de service d'un actif peut être réduit à la suite du changement de la loi ou de la réglementation. Les exemples de dépréciations correspondant à cet indice incluent :

(a) Une automobile qui n'est pas conforme aux nouvelles normes d'émissions polluantes ou un avion qui n'est pas conforme aux nouvelles normes de bruit ;

(b) Une école qui ne peut plus être utilisée pour l'enseignement en raison de nouvelles règles de sécurité relatives aux matériaux ayant servi à sa construction ou à ses issues de secours ; et

(c) Une unité de production d'eau potable qui ne peut plus être utilisée parce qu'elle n'est pas conforme aux nouvelles normes environnementales.

Sources d'informations internes

(c) Existence d'indices de dégradation physique d'un actif.

IG4. La dégradation physique aboutirait probablement à une incapacité de l'actif à fournir le niveau de service qu'il a été capable de fournir. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent :

(a) Un bâtiment endommagé par un incendie, par une inondation ou par d'autres facteurs ;

(b) Un bâtiment fermé suite à la détection de défauts dans sa structure ;

(c) Des sections affaissées d'une chaussée surélevée, qui indiquent qu'elles devront être remplacées dans 15 ans au lieu des 30 ans de vie prévus à la conception ;

(d) Un barrage dont le déversoir a été réduit à la suite du contrôle de sa structure ;

(e) Une usine de traitement d'eau dont la capacité a été réduite par l'obstruction d'une prise d'eau, obstruction dont la réparation n'est pas économiquement viable ;

(f) Un pont sur lequel la charge de poids est réduite suite à la détection de défauts dans sa structure ;

(g) Un navire de guerre endommagé dans une collision ; et

(h) Un équipement endommagé qui ne peut plus être réparé ou dont la réparation n'est pas économiquement viable.

(d) Changements importants à long terme avec un effet négatif sur l'entité, dans la mesure où l'actif est utilisé ou il est prévu de l'utiliser.

IG5. L'actif conserve le même potentiel de service, mais les changements à long terme ont un effet négatif sur son niveau d'utilisation. Les exemples de circonstances dans lesquelles des actifs peuvent être dépréciés de cette manière incluent :

(a) Un actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé dans la même mesure qu'au moment de sa mise en service, ou lorsque sa durée d'utilité prévue est

inférieure à l'estimation initiale. Un exemple d'actif qui pourrait être identifié comme potentiellement en cours de dépréciation par cet indice est un ordinateur central sous-utilisé parce que beaucoup d'applications ont été converties ou développées pour opérer sur des serveurs ou sur des plateformes PC. Une baisse significative à long terme de la demande des services d'un actif peut se traduire par un changement à long terme du niveau d'utilisation de l'actif.

(b) L'actif peut être déprécié s'il n'est pas utilisé de la même manière qu'au moment de sa mise en service. Un exemple d'actif déprécié qui pourrait être identifié par cet indice est un bâtiment scolaire utilisé à des fins d'entreposage plutôt que d'enseignement.

(e) Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation.

IG6. Un actif qui ne sera pas achevé ne peut pas fournir le service envisagé. Les exemples d'actifs dépréciés de cette manière incluent les cas où :

(a) La construction a été arrêtée en raison d'une découverte archéologique ou d'une situation environnementale telle qu'un site de nidification pour une espèce menacée ou en voie de disparition ; et

(b) La construction a été arrêtée à la suite d'une récession économique.

Les circonstances qui ont conduit à l'arrêt de la construction seront également examinées. Si la construction est différée, c'est-à-dire renvoyée à une date précise dans l'avenir, le projet pourrait toujours être considéré comme en cours de réalisation et non comme arrêté.

(f) Des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance de service d'un actif est ou sera considérablement moins bonne que celle attendue.

IG7. Des rapports internes peuvent indiquer qu'un actif n'atteint pas la performance attendue ou que sa performance se détériore avec le temps. Par exemple, un rapport de santé interne sur les opérations d'un centre de santé rural peut indiquer qu'un appareil à rayons X utilisé par le centre est déprécié parce que le coût de son entretien a largement dépassé celui budgété au départ.

Exemples d'illustrations

Ces exemples accompagnent IPSAS 21, mais ils n'en font pas partie intégrante.

Évaluation d'une perte de valeur

Note : Dans les exemples suivants, il est présumé que la juste valeur diminuée des coûts de vente soumise au test de dépréciation est inférieure à sa valeur d'utilité ou ne peut pas être déterminée, sauf indication contraire. En conséquence, la valeur de service recouvrable de l'actif est égale à sa valeur d'utilité. Dans ces exemples, la méthode utilisée est celle de l'amortissement linéaire.

Approche du coût de remplacement déprécié

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans l'environnement technologique - Ordinateur central sous-utilisé

IE1. En 1999, la ville de Kermann a acheté un nouvel ordinateur central au prix de 10 millions UM[3]. Kermann a estimé que la durée d'utilité de l'ordinateur serait de sept ans et qu'en moyenne 80 % de la capacité de l'unité centrale (CPU) serait utilisée par les divers départements. Une réserve de 20 % de temps de CPU excédentaire était prévue et nécessaire pour faire face au calendrier des travaux, afin de respecter les délais en période de pointe. Le taux d'utilisation a atteint 80 % au bout de quelques mois après l'acquisition, mais il a reculé à 20 % en 2003 parce que beaucoup d'applications des départements avaient été converties pour fonctionner sur les ordinateurs de bureau ou les serveurs. Un ordinateur est disponible sur le marché, au prix de 500 000 UM, et peut fournir le potentiel de service résiduel de l'ordinateur central en utilisant les autres applications.

Évaluation de la dépréciation

IE2. L'indice de dépréciation est le changement important à long terme survenu dans l'environnement technologique, qui a entraîné la conversion d'applications destinées à l'ordinateur central vers d'autres plateformes, et donc une réduction de l'utilisation de l'ordinateur central. (De même, on peut affirmer qu'une baisse considérable du niveau d'utilisation de l'ordinateur central indique une dépréciation.) La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1999**	**10 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**5 714 286**
b	**Valeur comptable, 2003**	**4 285 714**
c	**Coût de remplacement**	**500 000**
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	**285 714**
d	**Valeur de service recouvrable**	**214 286**
	Perte de valeur (b – d)	**4 071 428**

[3] Dans ces exemples, les valeurs monétaires sont désignées par unités monétaire (UM).

Quasi-disparition de la demande des services fournis par un actif non générateur de trésorerie – Application logicielle pour ordinateur central sous-utilisée

IE3. En 1999, la ville de Kermann a acheté une licence de logiciel pour une application destinée à son nouvel ordinateur central au prix de 350 000 UM. Kermann a estimé que la durée d'utilité du logiciel serait de sept ans et qu'elle bénéficierait d'avantages économiques et d'un potentiel de service provenant du logiciel sur une base linéaire sur la durée d'utilité du logiciel. En 2003, l'utilisation de l'application a déjà baissé de 15 % par rapport à la demande anticipée au départ. Une licence d'un logiciel d'application pour remplacer le potentiel de service résiduel du logiciel d'application déprécié coûte 70 000 UM.

Évaluation de la dépréciation

IE4. L'indice de dépréciation est le changement technologique résultant de la perte de capacité de l'ordinateur central.

a	**Coût d'acquisition, 1999**	**350 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**200 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**150 000**
c	**Coût de remplacement**	**70 000**
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	**40 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**30 000**
	Perte de valeur (b – d)	**120 000**

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le mode d'utilisation – École utilisée comme entrepôt

IE5. En 1997, le district scolaire de Lunden construisait un établissement d'enseignement primaire pour un coût de 10 millions UM. La durée d'utilité estimée de l'école est de cinquante ans. En 2003, l'école est fermée suite à la baisse inattendue des inscriptions dans le district, faisant suite à l'émigration des populations en raison de la faillite d'un important employeur de la région. L'école a été transformée en entrepôt et le district scolaire de Lunden n'envisage pas dans l'avenir d'augmentation des inscriptions qui permettrait la réouverture de l'école. Le coût de remplacement actuel par un entrepôt proposant la même capacité de stockage que l'école s'élève à 4,2 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE6. Il existe un indice de dépréciation parce que le but pour lequel le bâtiment est utilisé a considérablement changé, d'un endroit destiné à dispenser un enseignement à des élèves à un entrepôt et il n'est pas prévu que cela change dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût historique, 1997**	**10 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 6 ÷ 50)	**1 200 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**8 800 000**
c	**Coût de remplacement par un entrepôt de même capacité**	**4 200 000**
	Cumul des amortissements (c × 6 ÷ 50)	**504 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**3 696 000**
	Perte de valeur (b – d)	**5 104 000**

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – Ecole partiellement fermée en raison de la baisse des inscriptions

IE7. En 1983, le district scolaire de Lunden construisait un établissement scolaire pour un coût de 2,5 millions UM. L'entité a estimé que l'école serait utilisée pendant 40 ans. En 2003, les inscriptions ont reculé, passant de 1000 à 200 élèves suite à une émigration des populations due à la faillite d'un important employeur dans la région. La direction avait décidé de fermer les deux étages supérieurs du bâtiment à trois niveaux qui abrite l'école. Le district scolaire de Lutton n'envisage pas une augmentation des inscriptions dans l'avenir, qui permettrait la réouverture des étages supérieurs. Le coût de remplacement actuel de l'école à un étage est estimé à 1,3 million UM.

Évaluation de la dépréciation

IE8. Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'école a changé, passant de trois niveaux à un niveau à la suite de la réduction du nombre d'élèves de 1000 à 200. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est prévu que les inscriptions demeurent faibles dans un avenir prévisible. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remplacement net d'amortissement comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1983**	**2 500 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 20 ÷ 40)	**1 250 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**1 250 000**
c	**Coût de remplacement**	**1 300 000**
	Cumul des amortissements (c × 20 ÷ 40)	**650 000**
d	**Valeur de service recouvrable**	**650 000**
	Perte de valeur (b – d)	**600 000**

Approche du coût de remise en état

Dégradation physique – Un bus scolaire est endommagé dans un accident de circulation

IE9. En 1998, l'école primaire du district Nord a acheté un bus au prix de 200 000 UM pour permettre aux élèves d'un village voisin de faire gratuitement la navette vers l'école. L'école a estimé la durée d'utilité du bus à 10 ans. En 2003, le bus a été endommagé dans un accident de circulation ; 40 000 UM étaient nécessaires pour le remettre en état d'utilisation. La remise en état n'affectera pas la durée d'utilité de l'actif. Le coût d'un nouveau bus pour fournir un service semblable s'élevait à 250 000 en 2003.

Évaluation de la dépréciation

IE10. Il existe un indice de dépréciation parce que le bus a subi une dégradation physique dans un accident de circulation. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit :

A	**Coût d'acquisition, 1998**	**200 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 5 ÷ 10)	**100 000**
B	**Valeur comptable, 2003**	**100 000**
C	**Coût de remplacement**	**250 000**
	Cumul des amortissements (c × 5 ÷ 10)	**125 000**
D	**Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)**	**125 000**
	Moins : coût de remise en état	**40 000**
E	**Valeur de service recouvrable**	**85 000**
	Perte de valeur (b – e)	**15 000**

Dégradation physique - Bâtiment détruit par un incendie

IE11. En 1984, la ville de Moorland a construit un immeuble de bureaux qui a coûté 50 millions UM. Il était prévu que l'immeuble servirait pendant 40 ans. En 2003, après 19 ans de service, un incendie a causé de graves dégâts dans sa structure. Pour des raisons de sécurité, l'immeuble est fermé et des réparations dont le coût s'élève à 35,5 millions UM doivent être effectuées dans sa structure pour le remettre en état. Le coût de remplacement pour un nouvel immeuble s'élève à 100 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE12. Il existe un indice de dépréciation parce que l'immeuble a subi une dégradation physique due à l'incendie. La perte de valeur est calculée au moyen de l'approche du coût de remise en état comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1984**	**50 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 19 ÷ 40)	**23 750 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**26 250 000**
c	**Coût de remplacement (d'un nouvel immeuble)**	**100 000 000**
d	**Cumul des amortissements (c × 19 ÷ 40)**	**47 500 000**
	Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)	**52 500 000**
	Moins : coût de remise en état	**35 500 000**
e	**Valeur de service recouvrable**	**17 000 000**
	Perte de valeur (b – e)	**9 250 000**

Approche des unités de service

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le degré d'utilisation – Tour d'habitation partiellement inoccupée pour un avenir prévisible

IE13. En 1988, le Conseil municipal d'Ornong a construit, dans le centre-ville, un immeuble de 20 niveaux qui lui a coûté 80 millions UM, destiné à l'usage du Conseil. Il était prévu que l'immeuble ait une durée d'utilité de 40 ans. En 2003, les réglementations nationales de sécurité ont imposé de laisser les 4 niveaux supérieurs de tours de grandes hauteurs d'habitation inoccupées pour un avenir prévisible. L'immeuble avait une juste valeur diminuée des coûts de vente de 45 millions UM, en 2003, après l'entrée en vigueur de la réglementation. Le coût de remplacement actuel d'un immeuble similaire de 20 niveaux s'élève à 85 millions UM.

Évaluation de la dépréciation

IE14. Il existe un indice de dépréciation parce que le degré d'utilisation de l'immeuble a changé de 20 à 16 niveaux à la suite de l'entrée en vigueur des nouvelles réglementations nationales de sécurité. La réduction du degré d'utilisation est significative et il est attendu que l'occupation de l'immeuble demeure réduite (16 niveaux) pour l'avenir. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service serait calculée comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1988**	**80 000 000**
	Cumul des amortissements, 2003 (a × 15 ÷ 40)	**30 000 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**50 000 000**
c	**Coût de remplacement (immeuble à 20 niveaux)**	**85 000 000**
	Cumul des amortissements (c × 15 ÷ 40)	**31 875 000**
d	**Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles**	**53 125 000**
e	**Valeur d'utilité de l'immeuble après l'entrée en vigueur de la réglementation (d × 16 ÷ 20)**	**42 500 000**
f	**Juste valeur de l'immeuble diminuée des coûts de vente après l'entrée en vigueur de la réglementation**	**45 000 000**
g	**Coût recouvrable (le plus élevé de e et f)**	**45 000 000**
	Perte de valeur (b – g)	**5 000 000**

Indices provenant du système d'information interne – Coût de fonctionnement plus élevé du matériel d'impression

IE15. En 1998, le ministère de l'Éducation du pays X a acheté un matériel d'impression neuf au prix de 40 millions UM. Le ministère a estimé que la durée d'utilité de la machine serait de 40 millions de livres à imprimer en 10 ans, destinés aux élèves de l'école primaire. En 2003, il a été signalé qu'une des fonctions automatisées du matériel ne fonctionnait pas comme prévu, réduisant de 25 % le niveau de productivité annuelle du matériel au cours des 5 dernières années de durée d'utilité de l'actif. Le coût de remplacement par du matériel d'impression neuf s'élève à 45 millions UM en 2003.

Évaluation de la dépréciation

IE16. Il existe un indice de dépréciation provenant du système d'information interne, qui montrent que la performance du matériel d'impression est inférieure aux prévisions. Les circonstances donnent à penser que le recul du potentiel de service de l'actif est significatif et à long terme. Une perte de valeur qui utilise l'approche des unités de service est calculée comme suit :

a	**Coût d'acquisition, 1998**	**40 000 000**
	Cumul des amortissements (a × 5 ÷ 10)	**20 000 000**
b	**Valeur comptable, 2003**	**20 000 000**
c	**Coût de remplacement**	**45 000 000**
	Cumul des amortissements (c × 5 ÷ 10)	**22 500 000**
d	**Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles**	**22 500 000**
e	**Valeur de service recouvrable (d × 75 %)**	**16 875 000**
	Perte de valeur (b – e)	**3 125 000**

Comparaison avec IAS 36 (2004)

IPSAS 21, découle d'IAS 36 (2004). Les différences majeures entre IPSAS 21 et IAS 36 (2004) sont les suivantes :

- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie des entités du secteur public tandis que IAS 36 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités à but lucratif. IPSAS 26 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités du secteur public.
- IPSAS 21 ne s'applique pas aux actifs non générateurs de trésorerie qui sont comptabilisés pour les montants réévalués à la date de reporting conformément à l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17. IAS 36 n'exclut pas de son champ les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie, réévaluées à la date de reporting.
- La méthode d'évaluation de la valeur d'un actif non générateur de trésorerie utilisée selon IPSAS 21 est différente de celle qui s'applique à un actif générateur de trésorerie selon IAS 36. IPSAS 21 mesure la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme étant la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif selon plusieurs approches. IAS 36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS 21 n'intègre pas un changement de la valeur du marché de l'actif comme constituant un indice « manifeste » de dépréciation. Une diminution sensible et inattendue de la valeur du marché apparaît en caractères gras dans le cadre de IAS 36 dans le cadre de l'ensemble minimal d'indices de dépréciation tandis que IPSAS 21 le mentionne dans les commentaires.
- IPSAS 21 mentionne une décision d'arrêter la construction d'un actif avant son achèvement comme un indice manifeste de dépréciation, et la reprise de la construction de l'actif comme un indice de reprise de la perte de valeur. Il n'y a aucun équivalent à cela dans IAS 36.
- Le champ d'application de IAS 36 exclut certaines catégories d'actifs qui ne sont pas exclues du champ d'application de IPSAS 21. Ces exclusions sont liées aux catégories d'actifs qui font l'objet d'exigences de dépréciation spécifiques selon d'autres IFRS. Elles n'ont pas été exclues de IPSAS 21 parce qu'il n'existe pas d'équivalent IPSAS. Ces exclusions comprennent (a) des actifs biologiques liés à l'activité agricole, (b) des actifs et passifs d'impôt différé, (c) des coûts d'acquisition différés et (d) des immobilisations incorporelles provenant des droits contractuels d'un assureur dans le cadre de contrats d'assurance qui relèvent du champ d'application de IFRS 4, *Contrats d'assurance* et (e) d'actifs non courants (ou de groupes de sortie) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.
- IPSAS 21 traite de la dépréciation des actifs considérés individuellement. Il n'existe pas d'équivalent dans IPSAS 21 pour une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36.

- IPSAS 21 traite les « actifs de support » de la même manière que les autres actifs non générateurs de trésorerie tandis que IAS 36 les traite comme faisant partie des unités génératrices de trésorerie correspondantes.
- Dans cerains cas, IPSAS 21 utilise une terminologie différente de celle de IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits », « valeur de service recouvrable », « état de la performance financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat ».

IPSAS 22 — PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 22 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 22

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Décembre 2006

IPSAS 22 — PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-14
Information sectorielle	7-8
Modèles statistiques d'information financière	9-11
Méthodes comptables	12-14
Définitions	15-22
Entreprises publiques	16
Secteur des administrations publiques	17-22
Secteur des sociétés financières publiques	19
Secteur des sociétés non financières publiques	20-22
Méthodes comptables	23-34
Décomposition supplémentaire	33-34
Informations à fournir	35-46
Rapprochement avec les états financiers consolidés	43-44
Rapprochement avec les modèles statistiques d'information financière	45-46
Date d'entrée en vigueur	47-48
Base des conclusions	
Guide d'application	

La norme comptable internationale du secteur public IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques* est présentée dans les paragraphes 1 à 48. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 22 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les informations à fournir par les États choisissant de présenter des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers consolidés. La communication d'informations appropriées relatives au secteur des administrations publiques d'un État peut améliorer la transparence des rapports financiers, et permettre une meilleure compréhension de la relation existant entre les activités marchandes et les activités non marchandes de l'État et entre les états financiers et les modèles statistiques d'information financière.

Champ d'application

2. **Un État préparant et présentant des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et choisissant de fournir des informations financières sur le secteur des administrations publiques se doit de respecter les dispositions de la présente Norme.**

3. Les États lèvent des fonds à partir des impôts, des transferts et de différentes activités marchandes et non marchandes pour financer les services qu'ils rendent. Ils opèrent au moyen de différentes entités pour fournir des biens et des services à leurs parties prenantes. Certaines entités dépendent principalement d'autorisations budgétaires, d'attributions d'impôts ou d'autres recettes de l'État pour financer les services qu'elles rendent, même si elles peuvent, dans certains cas, être amenées à exercer d'autres activités génératrices de produits pouvant inclure des activités commerciales. D'autres entités peuvent générer l'essentiel ou une grande partie de leurs financements grâce à des activités commerciales. Elles comprennent les entreprises publiques telles que définies dans IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

4. Les états financiers d'un État préparés conformément aux Normes IPSAS fournissent une vue d'ensemble (a) des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'État, (b) du coût des services rendus par ce dernier et (c) des produits d'impôts et autres produits générés pour financer les services rendus. Les états financiers d'un État fournissant des services par le biais d'entités contrôlées, dépendant essentiellement du budget public pour financer leurs activités ou non, sont des états financiers consolidés.

5. Dans certains pays, les états financiers et les budgets de l'État ou des secteurs de ce dernier peuvent également être publiés selon les modèles statistiques d'information financière. Ces modèles reflètent les exigences correspondant et découlant du *Système des comptes nationaux 1993* (SCN 93) préparé par les Nations unies et d'autres organisations internationales. Ces modèles statistiques se concentrent sur les informations financières à fournir relatives au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend les entités à but non lucratif exerçant des activités non marchandes et dépendant principalement d'autorisations budgétaires ou d'attributions du budget public pour financer les services qu'elles rendent (désignées ci-après « activités » ou « entités non marchandes »). Les modèles statistiques d'information financière peuvent également fournir des informations relatives (a) au secteur des sociétés de l'Etat exerçant principalement des activités

marchandes (généralement désigné comme « secteur des sociétés financières publiques » et « secteur des sociétés non financières publiques ») ainsi que (b) le secteur public dans son ensemble. Les principales caractéristiques des secteurs des sociétés financières publiques et des sociétés non financières publiques sont présentées dans les paragraphes 19 et 20 de la présente Norme.

6. Les états financiers consolident uniquement les entités contrôlées. Cette limitation n'est pas pratiquée dans les modèles statistiques d'information financière. Dans certains pays, l'État contrôlant les entités locales, provinciales et fédérales, ses états financiers consolident ces échelons d'autorité, ce qui n'est pas le cas dans d'autres pays. Dans l'ensemble des pays, en vertu des modèles statistiques d'information financière, les secteurs des administrations publiques de tous les échelons d'autorité sont regroupés, et, par conséquent, dans certains pays, le secteur des administrations publiques inclura des unités que les états financiers ne consolident pas. La présente Norme décompose les états financiers consolidés d'un État. Par conséquent, elle interdit la présentation, dans le cadre du secteur des administrations publiques, de toute entité non consolidée dans les états financiers d'un État.

Information sectorielle

7. IPSAS 18, *Information sectorielle* impose la présentation de certaines informations concernant les services rendus par l'entité et les ressources affectées à l'appui de ces activités à des fins de reddition des comptes et de prise de décision. Contrairement aux secteurs audités en vertu des modèles statistiques d'information financière, les secteurs audités selon IPSAS 18 ne se basent pas sur une distinction entre activités marchandes et activités non marchandes.

8. La communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques ne supprime pas la nécessité de fournir des informations concernant les secteurs, conformément à IPSAS 18. Ceci s'explique par le fait que le seul secteur des administrations publiques ne donne pas suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs d'évaluer la performance passée de l'entité pour atteindre les principaux objectifs en matière de services rendus, lorsque ces objectifs sont atteints par des entités n'appartenant pas au secteur des administrations publiques. Par exemple, le fait d'identifier les administrations publiques comme un secteur ne donne aucune information concernant la performance d'un État dans la réalisation de ses objectifs en termes de télécommunications, de soins médicaux ou d'éducation, lorsque des sociétés publiques ou des quasi-sociétés rendent des services en relation avec ces objectifs. Dans la mesure où le secteur des administrations publiques n'est qu'un sous-ensemble de l'État, des informations importantes seraient omises si un État ne présentait pas les informations sectorielles correspondant à ses états financiers consolidés.

Modèles statistiques d'information financière

9. Les objectifs des états financiers préparés conformément aux IPSAS et de ceux préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière diffèrent à certains égards. Les objectifs des états financiers préparés conformément aux IPSAS consistent à fournir des informations utiles en vue de la prise de décision et à

démontrer que l'entité est responsable des ressources qui lui sont confiées et qu'elle contrôle. L'objectif des états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière consiste à fournir des informations adaptées pour analyser et évaluer la politique fiscale, notamment la performance du secteur des administrations publiques et du secteur public en général d'un pays. En outre, bien que les modèles statistiques d'information financière puissent être décrits en termes comptables, ils pourraient différer de manière importante du système de comptabilité financière sous-jacent duquel sont dérivées la plupart des statistiques relatives aux finances publiques. Cependant, les IPSAS et les modèles statistiques d'information financière disposent également de nombreuses similarités dans le traitement des opérations et des événements. Par exemple, ils adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice, traitent des opérations et des événements similaires et exigent, à certains égards, une structure de publication similaire.

10. Dans certains pays, la présentation, dans les états financiers, d'informations appropriées concernant le secteur des administrations publiques peut aider et améliorer la prise de décision des utilisateurs de ces états, ainsi que la reddition de comptes. Par exemple, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques participe à une plus grande transparence des informations financières et aide les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre :

    (a) Les ressources affectées aux services rendus par le secteur des administrations publiques, et la performance financière de l'État dans les services qu'il rend ; et

    (b) La relation entre le secteur des administrations publiques et le secteur des sociétés publiques, et l'impact de chacun d'entre eux sur la performance financière globale.

11. Dans les pays où les états financiers de l'État sont préparés selon les modèles statistiques d'information financière et largement publiés, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques dans les états financiers représentera un lien utile entre les états financiers préparés selon les IPSAS et ceux préparés selon les modèles statistiques d'information financière. Ceci aidera les utilisateurs à réconcilier les informations présentées dans les états financiers avec celles présentées dans les rapports statistiques. IPSAS 24, *Présentation des informations budgétaires dans les états financiers* impose que les états financiers incluent une comparaison des montants budgétés et des montants réels sur une base cohérente avec celle adoptée pour le budget. Lorsque les budgets publics sont préparés pour le secteur des administrations publiques plutôt que pour l'État dans son ensemble, les informations financières relatives au premier, fournies conformément à la présente Norme, seront pertinentes pour les comparaisons imposées par la présente IPSAS.

Méthodes comptables

12. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant certaines caractéristiques

qualitatives. La compilation et la présentation de données relatives au secteur des administrations publiques satisfaisant les caractéristiques qualitatives des informations fournies dans les états financiers et les exigences correspondantes en matière d'audits pourront accroître de manière importante la charge de travail des préparateurs et des auditeurs dans de nombreux pays, et augmenter également la complexité des états financiers. Cela sera particulièrement le cas dans les pays où les états financiers basés sur ou incorporant des informations relatives au secteur des administrations publiques selon les modèles statistiques d'information financière ne sont pas encore établis. En outre, dans certains pays, il est probable que les utilisateurs ne dépendent pas des états financiers pour obtenir des informations relatives au secteur des administrations publiques. Dans ces pays, les coûts supportés en raison de la préparation et de la présentation d'informations liées au secteur des administrations publiques dans les états financiers peuvent être supérieurs à leurs avantages. Par conséquent, la présente Norme permet, sans pour autant l'imposer, la communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques. Dans chaque pays, c'est l'État ou une autre autorité compétente qui décidera si des informations relatives au secteur des administrations publiques seront intégrées aux états financiers.

13. La présente Norme impose que, lorsque des informations relatives au secteur des administrations publiques sont communiquées dans les états financiers, elles répondent aux exigences qu'elle prescrit. Ceci garantira que les états financiers donnent une image appropriée du secteur des administrations publiques et que les informations fournies concernant ce dernier satisfont les caractéristiques qualitatives des informations financières, dont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

14. Les IPSAS s'appliquent généralement à l'ensemble des entités du secteur public. Cependant, il est possible de ne communiquer que les informations les plus représentatives concernant le secteur des administrations publiques pour un État, et pas celles relatives aux entités individuelles qu'il contrôle. Par conséquent, la présente Norme spécifie des exigences ne devant être appliquées que par les États préparant des états financiers consolidés selon la méthode de la comptabilité d'exercice, comme le préconisent les IPSAS. Ces États peuvent inclure des gouvernements locaux, provinciaux ou fédéraux.

Définitions

15. **Dans la présente Norme, le terme suivant a la signification indiquée ci-après :**

Le <u>secteur des administrations publiques</u> comprend toutes les entités administratives de l'État, comme défini dans les modèles statistiques d'information financière.

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

Entreprises publiques (EP)

16. Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de service au public, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différence avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations limitées de services à la population qui leur imposent de fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit.

Secteur des administrations publiques

17. En vertu des modèles statistiques d'information financière, le secteur public comprend le secteur des administrations publiques (APU), le secteur des sociétés financières publiques (SFP) et le secteur des sociétés non financières publiques (SNFP). Des sous-groupes supplémentaires de ces secteurs peuvent être identifiés pour les besoins des analyses statistiques.

18. Selon le SCN 93 (mis à jour), le secteur des administrations publiques est défini comme comprenant (a) l'ensemble des unités publiques centrales, étatiques et locales exerçant leurs activités sur le sol national, (b) des caisses de sécurité sociale à tous les échelons d'autorité, et (c) des institutions non marchandes à but non lucratif contrôlées par des unités publiques. En vertu des modèles statistiques d'information financière, le secteur des administrations publiques regroupe les opérations centrales d'un État et inclut généralement toutes les entités non marchandes et à but non lucratif exerçant sur le sol national, dont les opérations sont principalement financées par l'État et les entités publiques. Dès lors, le financement de ces entités provient principalement d'autorisations budgétaires ou d'attributions des impôts nationaux, des dividendes des sociétés nationales, des autres produits et des emprunts. Le secteur des administrations publiques comprend généralement des entités telles que les ministères, les tribunaux, les établissements d'enseignement publics, les centres de santé publics et les autres organismes publics. Le secteur des administrations publiques n'inclut ni les sociétés financières publiques ni les sociétés non financières publiques. La communication d'informations relatives au secteur des administrations publiques aura lieu dans les pays où le renforcement du lien entre les IPSAS et les modèles statistiques d'information financière est considéré comme utile et pertinent pour les utilisateurs des états financiers. Les États choisissant de fournir des informations relatives au secteur des administrations publiques devront par conséquent s'assurer que les données intégrées aux états financiers sont cohérentes avec la définition du secteur des administrations publiques et avec toute interprétation de cette dernière, adoptée pour les modèles statistiques d'information financière dans leur pays.

Secteur des sociétés financières publiques

19. Le secteur des sociétés financières publiques comprend les sociétés financières exerçant leurs activités sur le sol national et contrôlées par l'État, les quasi-sociétés et les institutions à but non lucratif principalement engagées dans l'intermédiation

financière et la fourniture de services financiers pour le marché. Ce secteur comprend les établissements bancaires publics, y compris les banques centrales, et les autres institutions financières gouvernementales exerçant sur le marché.

Secteur des sociétés non financières publiques

20. Le secteur des sociétés non financières publiques comprend les sociétés non financières exerçant leurs activités sur le sol national et contrôlées par l'État, les quasi-sociétés et les institutions à but non lucratif produisant des biens ou des services non financiers pour le marché. Ce secteur comprend les entités telles que les entreprises de services publics et les autres entités proposant des biens et des services.

21. Les modèles statistiques d'information financière permettent de définir :

    (a) Les sociétés telles que les entités juridiques créées dans le but de produire des biens et des services pour le marché ;

    (b) Les quasi-sociétés telles que les entités non légalement constituées ou établies, mais dotées d'un fonctionnement identique à celui des sociétés ; et

    (c) Les institutions à but non lucratif telles que les entités légales ou autres, produisant ou distribuant des biens et des services, mais ne générant aucun profit financier pour le compte de l'entité qui les contrôle.

22. Une entreprise publique telle que définie dans la présente Norme, dispose de caractéristiques similaires à celles d'une société à participation étatique ou d'une quasi-société publique telle que définie dans les modèles statistiques d'information financière. Cependant, il est peu probable que l'on puisse établir une représentation similaire du secteur des entreprises publiques et de celui des sociétés financières et non financières publiques. Par exemple, une entreprise publique n'exerçant pas ses activités sur le sol national ne sera classée ni comme société financière publique ni comme société non financière publique.

Méthodes comptables

23. **Les informations financières relatives au secteur des administrations publiques devront être fournies conformément aux méthodes comptables adoptées pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés de l'État, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 23 et 24.**

24. **En présentant des informations financières relatives au secteur des administrations publiques, les entités ne devront pas appliquer les exigences d'IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels* pour les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques.**

25. **Le secteur des administrations publiques devra comptabiliser ses investissements dans le secteur des sociétés financières publiques et dans celui des sociétés non financières publiques comme un actif et comptabiliser cet actif à la valeur comptable des actifs nets des entreprises qu'il détient.**

26. La présente Norme reflète l'idée selon laquelle les états financiers consolidés d'un État choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques doivent être ventilés pour présenter ce secteur comme un secteur de l'entité présentant les états financiers de l'État. Dans cette perspective, la présente Norme impose que les mêmes définitions et les mêmes dispositions relatives à la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir que celles appliquées lors de la préparation des états financiers consolidés soient également appliquées aux informations fournies concernant le secteur des administrations publiques, à une exception près. Cette exception consiste en ce que les dispositions d'IPSAS 6 ne soient pas appliquées à la relation existant entre le secteur des administrations publiques et les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques.

27. IPSAS 6 exige des entités qui exercent un contrôle de préparer des états financiers consolidant ligne par ligne les entités contrôlées. IPSAS 6 contient également (a) une analyse détaillée du concept de contrôle tel qu'il est appliqué dans le secteur public et des (b) indications en vue de déterminer l'existence ou non du contrôle pour les besoins de l'information financière. Conformément aux dispositions d'IPSAS 6, les entités du secteur des sociétés financières publiques et de celui des sociétés non financières publiques telles que définies dans les modèles statistiques d'information financière, qui sont des entités contrôlées par l'État, seront consolidées dans les états financiers de ce dernier.

28. Les états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière dépeignent l'impact du secteur des administrations publiques sur le secteur public dans son ensemble et, dans le cadre du SCN 93 (mis à jour), sur l'économie nationale. Dans cette optique, les modèles statistiques d'information financière imposent que les états financiers du secteur des administrations publiques présentent les entités du secteur public extérieures à ce secteur comme des investissements dans d'autres secteurs. En outre, en vertu des modèles statistiques d'information financière, les opérations du secteur des administrations publiques réalisées avec des entités d'autres secteurs ne sont pas éliminées des états des opérations de l'État ni des états similaires.

29. L'application au secteur des administrations publiques des dispositions d'IPSAS 6 relatives à la consolidation entraînerait une nouvelle présentation des états financiers consolidés d'un État, plutôt que la présentation des états financiers du secteur des administrations publiques.

30. Par conséquent, en présentant des informations financières relatives au secteur des administrations publiques, les soldes et opérations entre entités du secteur des administrations publiques sont éliminés conformément à IPSAS 6. Cependant, les soldes et opérations entre entités du secteur des administrations publiques et entités d'autres secteurs ne doivent pas l'être.

31. La présente Norme impose que le secteur des administrations publiques comptabilise ses investissements dans les entités du secteur des sociétés financières publiques et celui des sociétés non financières publiques à la valeur comptable des actifs nets de ces entités. Ceci garantira que les informations fournies sur le secteur des

administrations publiques reflètent une ventilation des informations financières présentées dans les états financiers consolidés de l'État auquel il appartient. Conformément au fait que le secteur des administrations publiques correspond à une décomposition des états financiers consolidés d'un État, les variations de la valeur comptable des actifs nets de ces entités seront comptabilisées de la même manière qu'elles sont comptabilisées dans les états financiers consolidés d'un État.

32. Les modèles statistiques d'information imposent que tous les actifs et passifs (à l'exception des prêts) soient réévalués à leur valeur de marché à chaque date de reporting. Les IPSAS comprennent différentes dispositions relatives à l'évaluation et imposent ou autorisent l'évaluation au coût ou à la valeur actuelle pour certains types d'actifs et de passifs. Elles n'imposent pas que tous les actifs et passifs soient réévalués à leur valeur de marché. Par conséquent, l'évaluation des actifs et passifs contenus dans les informations fournies relatives au secteur des administrations publiques dans les états financiers, y compris les investissements dans les secteurs des sociétés financières publiques et des sociétés non financières publiques, peut différer des bases d'évaluation adoptées dans les modèles statistiques d'information.

Décomposition supplémentaire

33. Dans certains pays, les États peuvent contrôler des gouvernements provinciaux et / ou des collectivités locales et, par conséquent, les états financiers de l'État consolideront différents échelons d'autorités. Si les états financiers consolident différents échelons d'autorité, une décomposition supplémentaire des états financiers consolidés pourra avoir lieu conformément aux dispositions de la présente Norme pour présenter séparément les informations relatives à chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques.

34. Cette décomposition supplémentaire n'est pas imposée par la présente Norme. Cependant, elle pourra être présentée pour aider les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités de chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques consolidé dans les états financiers, et la relation entre les états financiers et les modèles statistiques d'information financière dans ces pays.

Informations à fournir

35. **Les informations à fournir relatives au secteur des administrations publiques devront comprendre au minimum les éléments suivants :**

    (a) Les actifs par catégories principales, avec distinction des investissements dans les autres secteurs ;

    (b) Les passifs par catégories principales ;

    (c) L'actif net/ la situation nette ;

    (d) Le montant total des réévaluations positives et négatives et les autres produits et charges comptabilisés directement dans l'actif net / la situation nette ;

    (e) Les produits par catégories principales ;

    (f) Les charges par catégories principales ;

(g) L’excédent ou le déficit ;

(h) Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles par catégories principales ;

(i) Les flux de trésorerie provenant des activités de placement ; et

(j) Les flux de trésorerie provenant des activités de financement.

Les informations relatives au secteur des administrations publiques ne doivent pas être présentées de manière à leur donner plus d’importance que celles relatives aux états financiers de l’État préparés conformément aux Normes IPSAS.

36. IPSAS 1 identifie un jeu complet d’états financiers (selon la méthode de la comptabilité d’exercice) comme comprenant un état de la situation financière, un état de la performance financière, un tableau de variation de l’actif net / situation nette, un tableau des flux de trésorerie, et les méthodes comptables et notes annexes relatives aux états financiers.

37. La présente Norme impose de fournir des informations sur les principales catégories d’actifs, de passifs, de produits, de charges et de flux de trésorerie figurant dans les états financiers. Elle ne spécifie pas la manière dont les informations sur le secteur des administrations publiques doivent être fournies. Les États choisissant de fournir des informations relatives au secteur des administrations publiques conformément à la présente Norme pourront présenter ces dernières (a) dans les notes annexes, (b) en ajoutant des colonnes distinctes dans les états financiers principaux, ou (c) par tout moyen approprié dans leur pays. Cependant, les informations relatives au secteur des administrations publiques ne seront pas présentées de manière à leur donner plus d’importance que celles relatives aux états financiers consolidés préparés conformément aux IPSAS.

38. Pour aider les utilisateurs à comprendre la relation entre les informations financières présentées pour le secteur des administrations publiques et les opérations d’un État, les modèles statistiques d’information financière exigent que le total des dépenses publiques soit décomposé et donné par catégorie, en fonction de la nature économique des charges ou de la Classification des fonctions des administrations publiques (COFOG). La présente Norme n’impose pas, mais n’interdit pas non plus, aux entités fournissant des informations relatives au secteur des administrations publiques de présenter ces informations ventilées et classées par nature économique ou conformes à la base de classification COFOG. Dans certains pays, les classifications COFOG adoptées pour les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques pourront être similaires à celles choisies conformément à IPSAS 18.

39. Les entités fourniront également les informations complémentaires nécessaires aux utilisateurs pour comprendre la nature des informations présentées.

40. **Les entités préparant les informations à fournir relatives au secteur des administrations publiques devront prévoir de mentionner les entités significatives contrôlées dans ce secteur et indiquer tout changement relatif à ces**

entités par rapport à la période antérieure, ainsi que les raisons pour lesquelles une entité précédemment incluse dans le secteur des administrations publiques en est exclue.

41. La présente Norme exige que les entités choisissant de fournir des informations sur le secteur des administrations publiques communiquent une liste des entités significatives contrôlées appartenant à ce dernier. IPSAS 6 impose aux entités préparant des états financiers consolidés de communiquer une liste des entités significatives contrôlées figurant dans les états financiers consolidés. La présentation d'informations relatives aux entités du secteur des administrations publiques consolidées dans les états financiers conformément à IPSAS 6 aidera les utilisateurs à mieux comprendre la relation existant entre les informations relatives à l'État et celles relatives au secteur des administrations publiques, et à mieux comprendre les informations relatives à ce dernier.

42. De même, la communication d'informations relatives aux changements dans le périmètre des entités contrôlées incluses dans le secteur des administrations publiques permettra aux utilisateurs de s'assurer de la cohérence de l'évolution entre les informations relatives aux états financiers consolidés et celles relatives au secteur des administrations publiques.

Rapprochement avec les états financiers consolidés

43. **Les informations relatives au secteur des administrations publiques devront être rapprochées des états financiers consolidés de l'État, en indiquant séparément le montant des écarts correspondant à chacun des postes de ces états financiers.**

44. La présente Norme impose que les montants indiqués concernant le secteur des administrations publiques soient rapprochés des montants correspondants des états financiers consolidés de l'État. Les entités présenteront séparément la différence relative au montant des investissements dans le secteur des sociétés financières publiques et celui des sociétés non financières publiques, déterminée conformément au paragraphe 23 et les écarts par rapport à chacun des éléments indiqués séparément conformément au paragraphe 35. En outre, les entités pourront, si elles le souhaitent, indiquer séparément le montant des écarts relatifs à chaque poste attribuable au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques. Ce rapprochement, en démontrant la relation existant entre le montant de chacun des éléments du secteur des administrations publiques et le montant total correspondant pour l'État, permettra à ce dernier de mieux remplir ses obligations comptables.

Rapprochement avec les modèles statistiques d'information financière

45. Les modèles statistiques d'information financière et les IPSAS ont de nombreuses similarités dans la manière dont ils traitent les transactions et les événements particuliers. Toutefois, il existe également des différences. Par exemple, outre les différences dans les bases d'évaluation des actifs et passifs faisant l'objet d'une description au paragraphe 31, les modèles statistiques d'information financière considèrent les dividendes comme des charges, tandis que les IPSAS les considèrent comme des distributions. Les modèles statistiques d'information financière font

également la distinction entre les transactions et les autres flux économiques pour la présentation d'informations financières non reflétées dans les états financiers consolidés, et se concentrent sur les mesures particulières adaptées à l'analyse de la politique fiscale, telles que le montant net des prêts / emprunts et les excédents / découverts de trésorerie.

46. La présente Norme n'impose pas de rapprochement entre les informations relatives au secteur des administrations publiques fournies dans les états financiers consolidés et celles relatives à ce même secteur fournies en vertu des modèles statistiques d'information financière. Ceci s'explique par les préoccupations liées à la faisabilité ainsi qu'aux coûts et avantages d'une telle exigence dans l'ensemble des pays. Cependant, la communication d'un tel rapprochement au moyen de la présentation d'informations dans les notes annexes n'est pas exclue.

Date d'entrée en vigueur

47. **Une entité devra appliquer la présente Norme pour les états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

48. Lorsqu'une entité adopte après cette date d'entrée en vigueur la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes IPSAS pour la communication d'informations financières, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de la date d'adoption de cette méthode.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne la Norme IPSAS22, mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

BC1. Le Système des Comptes Nationaux 1993 (SCN 1993 et ses mises à jour), le Manuel de statistiques de finances publiques 2001 (MSFP 2001), et le Système Européen des Comptes 1995 (SEC 95) exigent tous que les États publient des informations financières concernant le secteur des administrations publiques. À des fins statistiques, le secteur des administrations publiques comprend les entités contrôlées par l'État essentiellement engagées dans des activités non marchandes. Le secteur des administrations publiques est parfois décrit comme incluant les entités ayant pour activité principale d'assurer les missions essentielles de l'État. Le secteur des administrations publiques n'inclut pas les sociétés à participation étatique, même lorsque la totalité des capitaux propres de ces dernières sont détenus par un État ou des entités publiques.

BC2. Les normes IPSAS actuelles n'exigent pas des entités qu'elles incluent des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers. Les IPSAS exigent que les entités préparent des états financiers incluant les informations relatives à l'ensemble des ressources contrôlées par l'entité présentant les états financiers, et prescrivent des règles de consolidation de toutes les entités contrôlées. IPSAS 18, *Information sectorielle* exige également que les entités identifient les secteurs et présentent des informations concernant ces derniers.

BC3. Certains États préparent, présentent et publient largement à la fois des états financiers et des informations concernant les caractéristiques financières et la performance du secteur public, préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière.

BC4. L'IPSASB encourage la convergence des IPSAS avec les modèles statistiques d'information, lorsque cela est approprié. La communauté statistique a encouragé l'IPSASB à développer une norme traitant la présentation des informations relatives au secteur des administrations publiques comme une partie des états financiers consolidés des États, afin de faciliter la convergence.

BC5. La publication d'informations relatives au secteur des administrations publiques peut fournir de précieuses indications aux utilisateurs des états financiers, en particulier dans les pays au sein desquelles le gouvernement national ou les administrations d'autres échelons préparent à la fois (a) des états financiers conformes aux IPSAS et (b) une information financière établie sur la base des modèles statistiques d'information financière. L'IPSASB pense également que la communication de ces informations peut aider les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités marchandes et non marchandes de l'État. Cependant, l'IPSASB n'est pas persuadé que les avantages retirés de la communication de ces informations puissent être sensiblement supérieurs à leur coût dans les pays où les états financiers préparés conformément aux modèles statistiques d'information financière ne sont pas

habitullement préparés ou rendus publics. Par conséquent, ces informations ne doivent pas être obligatoirement fournies.

BC6. La présente Norme contient des dispositions ne devant être appliquées que par les États. Ceci s'explique par le fait qu'il n'est possible de fournir une image représentative des informations relatives au secteur des administrations publiques que pour un gouvernement pris comme un tout. Dans certains pays, les États peuvent contrôler les gouvernements provinciaux et / ou les collectivités locales. Lorsque tel est le cas, les états financiers peuvent être également ventilés afin de fournir séparément des informations concernant chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques. Ces informations aideront vraisemblablement les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre les activités de chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques. Cependant, dans certains pays, ces informations pourront imposer une charge supplémentaire sur le système de comptabilité et sur les personnes responsables de la collecte et de l'agrégation de données, et il n'est pas certain que les avantages de ces informations pour les utilisateurs des états financiers soient supérieurs aux coûts engendrés. Par conséquent, la présente Norme n'exige pas que les entités choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques fournissent aussi séparément des informations sur chaque échelon d'autorité du secteur des administrations publiques consolidé dans les états financiers. Cependant, la communication de telles informations n'est pas exclue.

Consolidation et ventilation

BC7. Les modèles statistiques d'information financière et les IPSAS ont de nombreuses similarités dans la manière dont ils traitent les transactions et les événements particuliers. Toutefois, il existe également des différences : Par exemple, les modèles statistiques d'information financière :

(a) exigent que tous les actifs et passifs (à l'exception des prêts) soient réévalués à leur valeur de marché à chaque date de notification. Les IPSAS comprennent différentes dispositions relatives à l'évaluation; et exigent ou autorisent les valeurs de coût et actuelles pour certains types d'actifs et de passifs ;

(b) considèrent les dividendes comme des charges, tandis que les IPSAS les considèrent comme des distributions ;

(c) font la distinction entre les transactions et les autres flux économiques pour la présentation d'informations financières. Actuellement, les IPSAS ne font pas cette distinction ; et

(d) mettent l'accent sur une présentation séparée d'informations financières concernant le secteur des administrations publiques et les autres composantes du secteur public et, dans ce contexte, adoptent les mêmes règles de comptabilisation et d'évaluation que celles adoptées pour la présentation du reste de l'économie afin de garantir la cohérence des totaux macroéconomiques. En vertu des modèles statistiques d'information financière, les états financiers préparés pour le secteur des administrations publiques n'incluent ni la consolidation des sociétés non financières publiques,

dans la mesure où ces dernières sont des entités contrôlées par l'Etat qui proposent des biens et des services, ni celle des sociétés financières publiques telles que les banques. Les IPSAS se concentrent sur les états financiers consolidés présentant des informations financières concernant tous les actifs, passifs, produits, charges et flux de trésorerie contrôlés par l'entité.

BC8. La présente Norme exige que les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques correspondent à une décomposition des états financiers consolidés d'un État. Une perspective similaire est retenue pour la communication d'informations sectorielles conformément à IPSAS 18. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables que celles adoptées pour les états financiers consolidés doivent être adoptées en vue de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques, à une exception près :

BC9. Lorsque les informations concernant le secteur des administrations publiques sont fournies dans des états financiers, les dispositions d'IPSAS 6 ne doivent pas être appliquées pour les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques. Ceci s'explique par le fait que l'application d'IPSAS 6 au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques entraînerait une nouvelle présentation des états financiers consolidés d'un État, plutôt que la présentation des états financiers du secteur des administrations publiques. Cela irait à l'encontre de l'objectif de fournir les informations relatives au secteur des administrations publiques pour servir de lien entre les états financiers préparés conformément aux IPSAS et ceux préparés conformément aux modèles statistiques d'information.

Information sectorielle

BC10. IPSAS 18 impose la présentation séparée de certaines informations concernant des activités ou des groupes d'activités importants pour l'évaluation de la performance de l'entité pour atteindre ses objectifs, et à des fins de prise de décision. IPSAS 18 ne fait aucune distinction entre les opérations et événements avec contrepartie et ceux sans contrepartie, ni entre les activités marchandes et non marchandes d'un État. Au contraire, elle se concentre sur la présentation des produits, charges, actifs et passifs associés à la prestation des principaux services ou groupes de services, que ces services soient rendus par le secteur des administrations publiques de l'État ou par les sociétés financières et non financières publiques. L'objectif des informations sectorielles n'est pas atteint par la communication d'informations concernant le seul secteur des administrations publiques. Par conséquent, un État choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques doit également en fournir concernant les autres secteurs.

BC11. Les modèles statistiques d'information financière présentent des informations concernant les charges ou les dépenses de l'État classées, soit par nature économique soit par fonction des administrations publiques (COFOG). L'une ou l'autre de ces méthodes de classification peut être appliquée pour fournir des informations supplémentaires concernant le secteur des administrations publiques. Dans certains cas, une classification COFOG pourra être adoptée pour fournir des informations sectorielles dans les états financiers consolidés d'un État.

Rapprochement

BC12. Les informations présentées concernant le secteur des administrations publiques conformément aux dispositions de la présente Norme peuvent varier sur le fond et sur la forme par rapport à celles présentées en vertu des modèles statistiques d'information financière.

BC13. L'IPSASB s'est demandé s'il fallait obliger les États choisissant de présenter des informations relatives au secteur des administrations publiques conformément à la présente Norme à présenter dans les états financiers un rapprochement (a) de ces informations avec (b) celles présentées selon les modèles statistiques d'information financière. L'IPSASB craignait qu'une telle disposition n'expose le préparateur à des frais importants et que, dans certains pays, ces frais soient supérieurs aux avantages retirés. Ceci découragerait alors les États susceptibles d'avoir choisi de procéder à ces présentations. L'IPSASB s'inquiétait notamment de savoir par exemple, si :

(a) Le calendrier d'établissement des états financiers et des informations statistiques est tel qu'un rapprochement pourrait être réalisé dans le délai nécessaire pour que les états financiers soient audités et signés ou autorisés, conformément aux dispositions législatives et / ou aux dispositions des IPSAS ;

(b) L'inclusion d'une telle disposition déclencherait un audit de ce rapprochement, voire un audit des rapports statistiques ; et

(c) L'entité pourrait être tenue d'évaluer et classifier à nouveau les actifs, passifs, produits et charges conformément aux dispositions des modèles statistiques d'information financière, et si cela découragerait la présentation d'informations liées au secteur des administrations publiques.

BC14. Après réflexion, l'IPSASB a conclu qu'un tel rapprochement ne devrait pas être demandé à ce stade. Cependant, un rapprochement des informations présentées concernant le secteur des administrations publiques conformément aux dispositions de la présente Norme avec les éléments équivalents des états financiers de l'État préparés conformément aux exigences des normes IPSASs (a) serait synonyme d'augmentation de la transparence, (b) n'engagerait aucun frais important et (c) aiderait les utilisateurs. La présentation d'un rapprochement des informations fournies concernant le secteur des administrations publiques conformément aux dispositions de la présente Norme avec les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques en vertu des modèles statistiques d'information financière n'est pas interdite.

Guide d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 22, mais n'en fait pas partie intégrante.

Illustration de la structure des états financiers

État A – Extrait d'états financiers

Extraits des notes annexes aux états financiers

Remarque : Présentation d'informations sur le secteur des administrations publiques

Les informations suivantes sont fournies pour le secteur des administrations publiques. Elles reflètent les méthodes comptables utilisées dans les états financiers consolidés, à l'exception des dispositions relatives à la consolidation applicables au secteur des sociétés financières publiques et à celui des sociétés non financières publiques, qui ont été modifiées. Conformément aux dispositions d'IPSAS 22, *Présentation d'informations financières sur les secteurs des administrations publiques*, les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques ne sont pas consolidées dans les informations fournies concernant le secteur des administrations publiques mais sont comptabilisées comme des investissements du secteur des administrations publiques. Les investissements dans les sociétés financières publiques et les sociétés non financières publiques sont présentés dans un poste unique évalué à la valeur comptable des actifs nets des entreprises détenues.

Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères nationaux et des autres entités contrôlées par l'État, essentiellement engagées dans des activités non marchandes. Ces entités sont les suivantes :

Ministère de x

y

z

Pendant la période présentée, les activités liées aux services postaux, précédemment gérées par le ministère des communications, ont été réorganisées sur une base commerciale et ne sont plus incluses dans les informations financières présentées pour le secteur des administrations publiques.

État de la situation financière du secteur des administrations publiques au 31 décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
ACTIFS								
Actifs courants								
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Créances	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Stocks	X	X	X	X			X	X
Paiements anticipés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Titres de participation	X	X	X	X			X	X
Autres actifs courants	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Actifs non courants								
Créances	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Titres de participation	X	X	X	X			X	X
Titres de participation dans d'autres secteurs	X	X			(X)	(X)		
Autres actifs financiers	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Immobilisations corporelles	X	X	X	X			X	X
Terrains et constructions	X	X	X	X			X	X
Immobilisations incorporelles	X	X	X	X			X	X
Autres actifs non financiers	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DES ACTIFS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASSIFS								
Passifs courants								
Montants à payer	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Emprunts à court terme	X	X	X	X			X	X
Partie à court terme des emprunts	X	X	X	X			X	X
Provisions	X	X	X	X			X	X
Avantages du personnel	X	X	X	X			X	X
Autres passifs courants	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Passifs non courants								
Montants à payer	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Emprunts	X	X	X	X			X	X
Provisions	X	X	X	X			X	X
Avantages du personnel	X	X	X	X			X	X
Autres passifs	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DES PASSIFS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIF NET	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIF NET/SITUATION NETTE								
Réserves	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Soldes cumulés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TOTAL DE L'ACTIF NET / SITUATION NETTE	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État de la performance financière du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20x2 – Classification des fonctions des administrations publiques

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Produits des activités ordinaires								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Redevances, amendes, pénalités	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Produits d'autres secteurs	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferts provenant d'autres gouvernements	X	X	X	X			X	X
Autres produits opérationnels	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des produits	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Charges								
Services généraux au public	X	X					X	X
Défense	X	X					X	X
Ordre public et sécurité	X	X	X	X			X	X
Affaires économiques	X	X					X	X
Protection environnementale	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Logement et équipements collectifs	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Santé	X	X	X	X			X	X
Loisirs, culture et religion	X	X					X	X
Education	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Protection sociale	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des charges	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Excédent / (déficit) de l'exercice	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État de la performance financière du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20x2 – Classification économique des dépenses fonctions des administrations publiques (méthode de présentation alternative)

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Produit des activités ordinaires								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Redevances, amendes, pénalités	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Produits d'autres secteurs	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferts provenant d'autres gouvernements	X	X	X	X			X	X
Autres produits opérationnels	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total des produits	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Charges								
Rémunération du personnel	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Utilisation de biens et services	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Consommation de capital fixe	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Intérêts	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Allocations	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Prestations sociales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Autres charges	X	X	X	X			X	X
Total des charges	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Excédent/(déficit)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

État des variations de l’actif net / situation nette du secteur des administrations publiques pour l’exercice clôturé le 31 Décembre 20X2

(en milliers d’unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques					
	Réserve de réévaluation	Réserve de change	Excédents / (déficits) cumulés	Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques	Éliminations	Total État
Solde au 31 décembre 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Augmentation liée à la réévaluation des biens immobiliers	X			X		X
Diminution liée à la réévaluation des placements	(X)			(X)	X	(X)
Différences de conversion		(X)		(X)		(X)
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l’état de la performance financière	X	(X)		X	(X)	X
Excédent net de l'exercice			X	X	(X)	X
Solde au 31 décembre 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Diminution liée à la réévaluation des biens immobiliers	(X)			(X)	X	(X)
Augmentation liée à la réévaluation des placements	X			X	(X)	X
Différences de conversion		(X)		X		X
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l’état de la performance financière	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Déficit net de l'exercice			(X)	(X)	(X)	(X)
Solde au 31 décembre 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

Tableau des flux de trésorerie du secteur des administrations publiques pour l'exercice clôturé le 31 Décembre 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES								
Entrées de trésorerie								
Impôts	X	X			(X)	(X)	X	X
Ventes de biens et services			X	X	(X)	(X)	X	X
Subventions			X	X	(X)	(X)	X	X
Intérêts reçus			X	X			X	X
Dividendes des autres secteurs versés à l'État	X	X			(X)	(X)		
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sorties de trésorerie								
Coût du personnel	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Prestations de retraite	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendes versés aux autres secteurs			(X)	(X)	X	X		
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT								
Acquisitions d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X			X	X
Produit de la cession de participations	X	X	X	X			X	X
Acquisition de valeurs mobilières en monnaie étrangère	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT								
Produits d'emprunts	X	X	X	X			X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
AUGMENTATION (DIMINUTION) NETTE DE TRESORERIE ET EQUIVALENTS DE TRESORERIE	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
TRESORERIE ET EQUIVALENTS DE TRESORERIE A L'OUVERTURE DE LA PERIODE	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de la période	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

IPSAS 23 — PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 23 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation* (publiée en janvier 2010)
- IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* (publiée en décembre 2009)
- IPSAS 31, *Actifs incorporels* (publiée en janvier 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 23

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
5	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
10	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
37	Amendé	IPSAS 28 Janvier 2010
87	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
105A	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010
105B	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010
106	Amendé	IPSAS 29 Janvier 2010
124A	Nouveau	IPSAS 28 Janvier 2010
124B	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010
IG27	Amendé	IPSAS 31 Janvier 2010
IG54	Nouveau	IPSAS 29 Janvier 2010

PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-6
Définitions	7-28
Opérations sans contrepartie directe	8-11
Produit des activités ordinaires	12-13
Stipulations	14-16
Conditions imposées aux actifs transférés	17-18
Restrictions affectant les actifs transférés	19
Prééminence de la substance sur la forme	20-25
Impôts	26-28
Analyse de l'entrée initiale de ressources en provenance d'opérations sans contrepartie directe	29
Comptabilisation des actifs	30-43
Contrôle d'un actif	32-33
Événement passé	34
Entrée probable de ressources	35
Actifs éventuels	36
Apports des contributeurs	37-38
Composantes d'une opération avec contrepartie directe et sans contrepartie directe	39-41
Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale	42-43
Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe	44-47
Évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe	48-49
Obligations actuelles comptabilisées en tant que passifs	50-58
Obligation actuelle	51-54
Conditions imposées à un actif transféré	55-56
Évaluation des passifs lors de leur comptabilisation initiale	57-58
Impôts	59-75
L'événement imposable	65
Encaissements par anticipation de l'impôt	66
Évaluation des actifs générés par des opérations fiscales	67-70
Charges payées par le biais du système d'imposition et des dépenses fiscales	71-75
Transferts	76-105B

Paragraphes

Évaluation des actifs transférés 83
Remise de dettes et prise en charge de passifs 84-87
Amendes 88-89
Legs 90-92
Dons et donations, y compris apports en nature 93-97
Services rendus en nature 98-103
Nantissements 104
Encaissements par anticipation des transferts 105
Prêts assortis de conditions avantageuses……..... 105A-105B
Informations à fournir 106-115
Dispositions transitoires 116-123
Date d’entrée en vigueur 124-125
Base des conclusions
Guide d’application

Les paragraphes 1 à 125 et l'Annexe exposent la Norme comptable internationale du secteur public 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)* (IPSAS 23). Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 23 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

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. 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

2. **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 qui est une opération sans contrepartie directe.**

3. **La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.**

4. La *Préface aux normes comptables internationales du secteur public* publiée par l’IPSASB explique que les entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d’information financière (IFRS) publiées par l’IASB. Les entreprises publiques sont définies dans la Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers.*

5. La présente Norme traite des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. Les produits générés par des opérations avec contrepartie directe sont traités dans IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*. Alors que les produits reçus par les entités du secteur public sont générés tant par des opérations avec contrepartie directe que par des opérations sans contrepartie directe, la majorité des produits de l’État et d’autres entités du secteur public proviennent en règle générale d’opérations sans contrepartie directe telles que :

   (a) impôts ; et

   (b) transferts (en trésorerie ou sans effet de trésorerie), y compris subventions, remise de dettes, amendes, legs, dons, donations, et biens et services fournis en nature et les prêts assortis de conditions avantageuses pour leur part inférieure aux conditions du marché.

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 se produit lorsque deux ou plusieurs entités présentant les états financiers sont regroupées pour former une seule entité qui présente les états financiers. Ces restructurations n’impliquent pas d'ordinaire l’acquisition d’une 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 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.

Définitions

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

Les conditions imposées aux actifs transférés sont des stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé 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.

Le contrôle d'un actif existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de l'actif dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler par ailleurs l'accès de tiers à ces avantages.

Les charges payées par le biais du système d'imposition sont des montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils aient ou non payé des impôts.

Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.

Les restrictions affectant les actifs transférés sont des 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 le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.

Les stipulations imposées aux actifs transférés sont des conditions légales, réglementaires ou des conditions irrévocables imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.

Les dépenses fiscales sont des dispositions préférentielles de la loi fiscale qui permettent à certains contribuables de bénéficier de minorations non applicables à d'autres.

L'événement imposable est l'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.

Les impôts sont des avantages économiques ou un 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 en raison d'infractions à la loi.

Les transferts sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, exception faite des impôts.

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

Opérations sans contrepartie directe

8. Dans certaines opérations, il est clair qu'il existe une contrepartie d'une valeur approximativement égale. Ce sont des opérations avec contrepartie directe et elles sont traitées dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public.

9. Dans d'autres transactions, une entité reçoit des ressources et ne fournit directement en retour qu'une contrepartie nulle ou symbolique. Il s'agit là d'opérations sans contrepartie directe et elles sont traitées dans la présente Norme. Par exemple, les contribuables paient des impôts car la législation fiscale ordonne le paiement de ces impôts. Alors que l'État (taxateur) fournit aux contribuables divers services publics, il ne le fait pas en contrepartie directe du paiement d'impôts.

10. Il existe un autre groupe d'opérations sans contrepartie directe dans lequel l'entité peut fournir directement certaines contreparties en échange des ressources reçues, mais la valeur de cette contrepartie n'est pas en rapport avec la juste valeur de ces ressources. Dans ce cas, l'entité décide s'il y a lieu d'identifier existe des opérations à la fois avec et sans contrepartie directe, chacune étant alors comptabilisée séparément. Par exemple, une entité obtient un crédit de 6 millions d'UM auprès d'un organisme multilatéral de développement. L'accord prévoit que l'entité remboursera 5 millions d'UM sur une période de 10 ans, au taux d'intérêt de 5% alors que le taux du marché pour un crédit comparable est de 11%. En réalité l'entité a bénéficié d'une subvention de 1 million d'UM (6 millions d'UM perçues moins 5 millions d'UM à rembourser) et a obtenu un prêt de 5 millions d'UM assorti d'un taux inférieur de 6% à celui du marché pour un crédit comparable. La subvention reçue de 1 million d'UM, et la fraction des paiements d'intérêts inférieurs au marché dans le cadre de l'accord constituent des opérations sans contrepartie directe. Le remboursement du capital et le paiement des intérêts sur la durée de l'accord selon les termes du contrat sont des opérations avec contrepartie directe.

11. Il existe aussi d'autres opérations pour lesquelles il n'est pas immédiatement évident de savoir s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Dans ce cas, un examen de la substance de cette opération déterminera s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Par exemple, la vente de biens est normalement classée en tant qu'opération avec contrepartie directe. Si toutefois, cette opération est effectuée à un prix subventionné, c'est-à-dire un prix qui n'est pas approximativement égal à la juste valeur des biens vendus, cette opération entre dans la définition d'une opération sans contrepartie directe. En déterminant si la substance d'une opération est celle d'une opération sans ou avec contrepartie directe, il convient d'exercer un jugement professionnel. De plus, les entités peuvent, pour diverses raisons, bénéficier de remises, de ristournes sur quantité ou d'autres réductions du prix de marché des actifs. Ces réductions de prix ne signifient pas nécessairement qu'il s'agit d'une opération sans contrepartie directe.

Produits

12. Les produits comprennent les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité présentant ses états financiers, et ils représentent une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les

augmentations relatives aux apports des contributeurs. Les montants collectés en qualité de représentant de l'État ou d'un autre organisme d'État ou de tiers ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net ou des produits du représentant. En effet, l'entité mandataire ne peut contrôler l'utilisation des actifs collectés ou en tirer un quelconque bénéfice pour son propre compte.

13. Lorsqu'une entité s'expose à certains coûts en rapport avec les produits générés par une opération sans contrepartie directe, les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service, et toute sortie de ressources est comptabilisée comme un coût de l'opération. Par exemple, si une entité présentant ses états financiers doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle en provenance d'une autre entité, ces frais sont comptabilisés séparément des produits générés par le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*.

Stipulations

14. Des actifs peuvent être transférés dans le but et à condition qu'ils soient utilisés d'une façon spécifique et, par conséquent, l'entité destinataire agira ou les mettra en œuvre de cette façon. Lorsque des lois, des règlements ou des accords irrévocables conclus avec des parties externes imposent des dispositions limitant l'utilisation par le destinataire d'actifs transférés, ces dispositions sont des stipulations telles que définies dans la présente Norme. Une caractéristique essentielle des stipulations, telles que définies dans la présente Norme, est qu'une entité ne peut pas s'imposer une stipulation, que ce soit directement ou par le biais d'une entité qu'elle contrôle.

15. Les stipulations relatives à un actif transféré peuvent être soit des conditions, soit des restrictions. Alors que les conditions et restrictions peuvent, lors de la comptabilisation initiale, imposer à l'entité d'utiliser ou de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif dans un but particulier (obligation de performance), seules les conditions imposent que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service soient retournés au cédant en cas de non-respect de la stipulation (obligation de restitution).

16. Les stipulations sont exécutoires par actes de procédure ou par voie administrative. Si une disposition présente dans des lois ou des règlements ou d'autres accords irrévocables est non exécutoire, ce n'est pas une stipulation telle que définie par la présente Norme. Les obligations implicites ne proviennent pas des stipulations. IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* prescrit les règles de comptabilisation et d'évaluation des obligations implicites.

Conditions imposées aux actifs transférés

17. Les conditions imposées aux actifs transférés (désignées ci-après les conditions) exigent que l'entité, soit consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif de la manière spécifiée, soit retourne au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service en cas de manquement à ces conditions. Par conséquent, dès l'obtention initiale du contrôle d'un actif soumis à conditions,

son bénéficiaire encourt une obligation actuelle de transférer les avantages économiques futurs ou le potentiel de services à des tiers. En effet, le bénéficiaire n’est pas en mesure d’éviter la sortie de ressources puisqu’il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l’actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services déterminés ou de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Par conséquent, lorsqu’un bénéficiaire comptabilise initialement un actif qui est soumis à une condition, il encourt aussi un passif.

18. Par simplification administrative, un actif transféré ou d’autres avantages économiques futurs ou potentiel de service peuvent être effectivement retournés en déduisant le montant à retourner d’autres actifs devant être transférés à d’autres fins. L’entité qui en bénéficie continuera à comptabiliser les montants bruts dans ses états financiers, c’est-à-dire, qu’elle comptabilisera une réduction de ses actifs et passifs pour le montant de l’actif à retourner selon les dispositions de la condition non respectée et comptabilisera le nouveau transfert comme un actif, un passif et ou des produits.

Restrictions affectant les actifs transférés

19. Les restrictions affectant les actifs transférés (désignées ci-après restrictions) n’incluent pas de disposition précisant que l’actif transféré ou d’autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service doivent être retournés au cédant s’ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié. Par conséquent, l’obtention du contrôle d’un actif soumis à une restriction n'impose pas au bénéficiaire l’obligation actuelle de transférer à des tiers des avantages économiques futurs ou un potentiel de service lorsqu'il obtient initialement le contrôle de l’actif. Lorsqu’un bénéficiaire n’a pas respecté une restriction, le cédant, ou une autre partie peut avoir le choix de chercher à obtenir une pénalité à l’encontre du bénéficiaire, par exemple, en soumettant l’affaire à une Cour ou autre tribunal ou par le biais d’une procédure administrative telle qu’une directive ministérielle ou d’une autre autorité ou bien d’une autre manière. De telles mesures peuvent aboutir à ce qu’il soit ordonné à l’entité de satisfaire à la restriction ou de subir une sanction civile ou pénale pour ne pas avoir obtempéré aux décisions de la Cour, d’un autre tribunal ou d’une autre autorité. Une telle sanction n’est pas encourue en raison de l’acquisition de l’actif mais en raison du non-respect de la restriction.

Prééminence de la substance sur la forme

20. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire de considérer la substance des termes de la stipulation et pas simplement leur forme. La simple spécification prescrivant qu’un actif transféré doit être consommé par la fourniture de biens et de services à des tiers ou, à défaut, être retourné au cédant, n’est pas en elle-même suffisante pour donner lieu à un passif lorsque l’entité obtient le contrôle de l’actif.

21. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, l’entité examine si l’obligation de retourner l’actif ou d’autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service a force exécutoire et si celle-ci serait mise à exécution par

le cédant. Si le cédant n’a pas pu faire appliquer l’exigence de restitution de l’actif ou d’autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service, les stipulations ne répondent pas alors à la définition d’une condition et elles sont considérées comme une restriction. Si l’expérience passée indique que le cédant n’exige jamais le retour de l’actif transféré ou d’autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service en cas de non-respect des stipulations, alors, le bénéficiaire peut conclure que la stipulation a la forme mais pas la substance d’une condition et qu’elle est, par conséquent, une restriction. Si l’entité n’a pas d’historique avec le cédant ou a toujours respecté les stipulations qui inciteraient le cédant à exiger le retour de l’actif ou d’autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service, et n’a aucune preuve du contraire, elle devrait supposer que le cédant demanderait l’exercice de la stipulation et, par conséquent, la stipulation satisfait à la définition d’une condition.

22. La définition d’une condition impose à son bénéficiaire une obligation de performance – c’est-à-dire que le bénéficiaire est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l’actif transféré comme spécifié, ou est tenu de retourner au cédant l’actif ou les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Pour satisfaire à la définition d’une condition, l’obligation de performance devra en avoir la substance, pas seulement la forme, et est exigée comme conséquence de la condition elle-même. Une disposition dans un contrat de transfert qui impose à l’entité d’exécuter une action pour laquelle elle n’a aucune autre possibilité que de l’exécuter, peut mener l’entité à conclure que la disposition n’est, en substance, ni une condition ni une restriction. Cela s’explique par le fait que dans ces cas, les dispositions du transfert lui-même n’imposent pas à l’entité destinataire une obligation de performance.

23. Pour satisfaire aux critères de comptabilisation au passif, il est nécessaire qu’une sortie de ressources soit probable, doive être exécutée selon les termes de la condition et puisse être évaluée. Par conséquence, une condition devra spécifier les éléments tels que la nature ou la quantité de biens ou de services à fournir ou la nature des actifs à acquérir en tant que de besoin et, si applicable, les périodes au cours desquelles l’exécution doit avoir lieu. En outre, son exécution devra faire l’objet d’un suivi, de façon continue, par le cédant ou pour son compte. Cela est particulièrement le cas lorsqu’une stipulation prévoit dans le cas où le bénéficiaire n’exécute que partiellement la condition, un retour en proportion de la valeur équivalente de l’actif et que l’obligation de retour a été mise en œuvre par le passé pour des manquements significatifs.

24. Dans certains cas, un actif peut être transféré sous réserve de la stipulation qu’il soit restitué au cédant si un événement futur spécifié ne se produit pas. Ceci peut survenir lorsque, par exemple, un gouvernement national fournit des fonds à un gouvernement provincial sous réserve de la stipulation que l'entité se procure un apport équivalent. Dans ces cas, une obligation de retour n’est pas générée avant le moment où l’on s’attend à ce que la stipulation ne soit pas respectée et un passif n’est pas comptabilisé avant que les critères de comptabilisation n’aient été remplis.

25. Toutefois, les destinataires devront examiner si ces transferts ont le caractère d’un encaissement par anticipation. Dans la présente Norme, « encaissement par

anticipation » fait référence aux ressources reçues antérieurement à un événement imposable ou à un accord de transfert devenant irrévocable. Les encaissements par anticipation donnent lieu à un actif et à une obligation actuelle car l'accord de transfert n'est pas encore devenu irrévocable. Lorsque de tels transferts ont le caractère d'une opération avec contrepartie directe, ils sont traités conformément à IPSAS 9.

Impôts

26. Les impôts sont la principale source de recettes pour de nombreux États et autres entités du secteur public. Les impôts sont définis au paragraphe 7 comme des avantages économiques obligatoirement payés ou à payer aux entités du secteur public, conformément aux lois ou à la réglementation, établis afin de fournir des recettes à l'État, à l'exclusion des amendes ou autres pénalités imposées pour infractions aux lois ou à la réglementation. Des transferts non obligatoires à l'État ou aux entités du secteur public, tels que des donations et le paiement de redevances ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans contrepartie directe. Dans son ressort, un État prélève des impôts sur les personnes physiques et d'autres entités, connues sous le nom d'assujettis, en faisant usage de ses pouvoirs régaliens.

27. Les lois et les règlements fiscaux peuvent varier considérablement d'un pays à l'autre, mais ils ont un certain nombre de caractéristiques en commun. Les lois et les règlements fiscaux établissent le droit de l'État (a) de recouvrer l'impôt, (b) d'en identifier sa base de calcul, et (c) d'établir les procédures d'administration de l'impôt, c'est-à-dire, les procédures de calcul de l'impôt à recevoir et pour s'assurer de son paiement. Les lois et les règlements fiscaux imposent souvent aux assujettis de faire des déclarations périodiques à l'autorité publique qui administre un impôt particulier. L'assujetti fournit en règle générale les détails et les preuves du niveau d'activité passible d'impôt, et le montant d'impôt à recevoir par l'État est calculé. Les conventions relatives à l'encaissement des impôts varient grandement mais sont normalement conçues pour veiller à ce que l'État reçoive régulièrement des paiements sans avoir à intenter d'action en justice Les lois fiscales sont habituellement appliquées de manière rigoureuse, imposant souvent de dures pénalités aux personnes physiques ou autres entités qui enfreignent la législation.

28. Étant des montants reçus avant l'événement imposable, les encaissements par anticipation peuvent aussi exister en ce qui concerne les impôts.

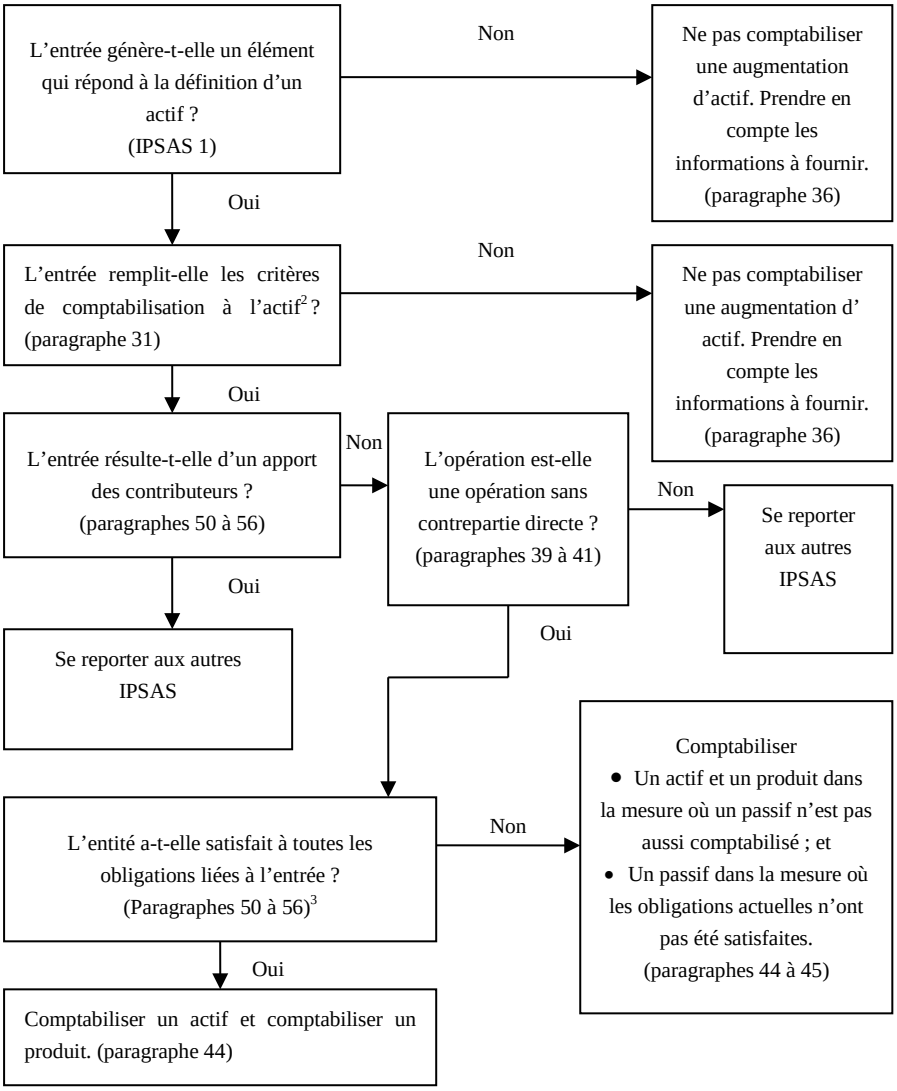
Analyse de l'entrée initiale de ressources en provenance d'opérations sans contrepartie directe

29. Une entité comptabilise un actif résultant d'une opération sans contrepartie directe lorsqu'elle obtient le contrôle de ressources qui répondent à la définition d'un actif et qui satisfont aux critères de comptabilisation. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier annule un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif. Dans certains cas, l'obtention du contrôle de l'actif peut aussi entraîner des obligations que l'entité

comptabilisera au passif. Les apports réalisés par des contributeurs ne donnent pas lieu à des produits, en conséquence, chaque type d'opération est analysé et les apports réalisés par des contributeurs sont comptabilisés de manière séparée. Conformément à l'approche exposée dans la présente Norme, les entités devront analyser les opérations sans contrepartie directe pour déterminer quels éléments des états financiers à usage général seront comptabilisés à la suite des opérations. Le schéma de la page suivante illustre le processus analytique à mener par une entité lorsqu'il existe une entrée de ressources pour déterminer si un produit est généré[1]. La présente Norme suit la structure du schéma. Les paragraphes 30 à 115 exposent le traitement comptable à appliquer aux opérations.

[1] Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas la Norme. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.

Illustration de l'analyse de l'entrée initiale de ressources[1]



1. Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas les Normes. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.
2. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier accorde la dispense du remboursement d'un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif.
3. Pour déterminer si l'entité a satisfait à l'ensemble des obligations actuelles, l'application de la définition des conditions imposées à un transfert d'actif et les critères de comptabilisation d'un passif sont pris en considération.

Comptabilisation des actifs

30. Les actifs sont définis dans IPSAS 1, comme 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.

31. **Une entrée de ressources en provenance d'une opération sans contrepartie directe, autres que des services *en nature*, qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisé à l'actif si et seulement si :**

    (a) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité ; et

    (b) la juste valeur de cet actif peut être évaluée de façon fiable.

Contrôle d'un actif

32. La capacité d'exclure ou de réglementer l'accès de tiers aux avantages d'un actif est un élément essentiel du contrôle qui distingue les actifs d'une entité des biens publics auxquels toutes les entités ont accès et dont elles bénéficient. Dans le secteur public, l'État exerce un rôle régulateur sur certaines activités, par exemple, les institutions financières ou les caisses de retraite. Ce rôle régulateur ne signifie pas nécessairement que de telles activités réglementées répondent à la définition d'un actif de l'État, ou satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif dans les états financiers à usage général de l'État qui réglemente de tels actifs. Selon le paragraphe 98, les entités peuvent comptabiliser des services en nature mais ne sont pas tenues de le faire.

33. L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public n'est pas suffisante en elle-même pour considérer que ces ressources sont contrôlées par le destinataire. Par exemple, dans le cas d'une école publique ayant été détruite par un incendie de forêt et l'annonce par l'État de son intention de transférer des fonds pour reconstruire l'école, celle-ci ne comptabiliserait pas une entrée de ressources (ressources à recevoir) au moment de l'annonce. Dans les cas où un contrat de transfert est requis avant que le transfert de ressources ne puisse avoir lieu, une entité destinataire n'identifiera pas les ressources comme étant contrôlées avant le moment où ce contrat devient irrévocable puisque l'entité destinataire ne peut pas exclure ou réglementer l'accès du cédant aux ressources. Dans de nombreux cas, l'entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle sur les ressources avant qu'elle ne puisse comptabiliser un actif. Si une entité n'a pas de droit exécutoire sur les ressources, elle ne peut pas en exclure ou réglementer l'accès au cédant.

Événement passé

34. Les entités du secteur public obtiennent normalement des actifs des États, d'autres entités, y compris les assujettis, ou en en faisant l'acquisition ou en les produisant. Par conséquent, l'événement passé qui donne lieu au contrôle d'un actif peut être un achat, un événement imposable ou un transfert. Les transactions ou les événements dont la réalisation est attendue dans le futur ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention de prélever des impôts n'est pas un événement passé qui génère un actif sous la forme d'une réclamation à l'encontre d'un redevable.

Entrée probable de ressources

35. Une entrée de ressources est « probable » lorsque l'entrée est plus probable qu'improbable. L'entité fonde cette décision sur son expérience passée avec des types de flux de ressources similaires et sur ses attentes en ce qui concerne le redevable d'impôt ou le cédant. Par exemple, lorsqu'un État (a) convient de transférer des fonds à une entité du secteur public (entité présentant les états financiers), (b) que l'accord est irrévocable et (c) que l'État a par le passé transféré les ressources convenues, il est probable que l'entrée se produira, nonobstant que le flux se produira nonobstant le fait que les fonds n'aient pas été transférés à la date de reporting .

Actifs éventuels

36. Un élément qui possède les caractéristiques essentielles d'un actif mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une présentation dans les notes en tant qu'actif éventuel (voir IPSAS 19).

Apports des contributeurs

37. Les apports des contributeurs sont définis dans IPSAS 1. Pour qu'une opération soit qualifiée d'apport des contributeurs, il faudra qu'elle satisfasse aux caractéristiques identifiées dans cette définition. Pour déterminer si une opération satisfait à la définition d'un apport des contributeurs, il convient de considérer sa substance plutôt que sa forme. Le paragraphe 38 indique les formes que peuvent revêtir les apports des contributeurs. Si, en dépit de sa forme, la substance de la transaction est clairement celle d'un emprunt ou d'un autre genre de passif ou de produit, l'entité le comptabilise en tant que tel et, si les montants sont significatifs, elle fournit les informations appropriées dans les notes annexes aux états financiers à usage général. Par exemple, si une opération est censée être un apport des contributeurs, mais spécifie que l'entité présentant les états financiers versera au cédant des apports déterminés, avec un retour de l'investissement du cédant à une date ultérieure spécifiée, l'opération a davantage la caractéristique d'un emprunt. Afin de distinguer les passifs des apports des contributeurs pour les accords contractuels, une entité examine également les indications présentées dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation.*

38. On peut faire la preuve d'un apport des contributeurs par exemple par :

    (a) Une désignation formelle du transfert (ou d'une catégorie de tels transferts) par le contributeur ou par une entité contrôlant le contributeur comme faisant partie de l'actif net / situation nette du destinataire, soit avant que l'apport ne se produise, soit au moment de l'apport ;

    (b) Un accord formel, en rapport avec l'apport, établissant ou augmentant une participation financière existante dans l'actif net / la situation nette du destinataire qui peut être vendue, transférée ou rachetée ; ou

    (c) L'émission, en rapport avec l'apport, d'instruments de capitaux propres pouvant être vendus, transférés ou rachetés.

Composantes d’une opération avec contrepartie directe et sans contrepartie directe

39. Les paragraphes 40 et 41 ci-après traitent des cas où une entité obtient le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service autrement que par les apports de contributeurs.

40. Le paragraphe 7 définit des opérations avec contrepartie directe et des opérations sans contrepartie directe, et le paragraphe 10 indique qu’une opération peut inclure deux composantes, une avec contrepartie directe et une sans contrepartie directe.

41. Lorsqu’un actif est acquis au moyen d’une transaction qui a une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe, l’entité comptabilise la composante avec contrepartie directe selon les principes et les dispositions d’autres IPSAS. La composante sans contrepartie directe est comptabilisée conformément aux principes et aux dispositions de la présente Norme. C’est une question de jugement professionnel que de déterminer si une opération a des composantes identifiables avec contrepartie directe et sans contrepartie directe. Lorsqu’il n’est pas possible de distinguer des composantes distinctes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe, l’opération est traitée comme une opération sans contrepartie directe.

Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale

42. **Un actif acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe doit être initialement évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**

43. En cohérence avec IPSAS 12, *Stocks,* IPSAS 16, *Immeubles de placement* et IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, les actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe

44. **Une entrée de ressources résultant d’une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l’actif doit être comptabilisée comme produits, sauf dans la mesure où un passif est également comptabilisé en ce qui concerne la même entrée.**

45. **Dès lors qu’une entité satisfait à une obligation actuelle, préalablement comptabilisée comme un passif au titre d’une entrée de ressources liée à une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l’actif, elle doit réduire la valeur comptable du passif et comptabiliser un montant de produits égal à cette réduction.**

46. Lorsqu’une entité comptabilise une augmentation de l’actif net suite à une opération sans contrepartie directe, elle comptabilise un produit. Si elle a comptabilisé un passif au titre de l’entrée de ressources générées par l’opération sans contrepartie directe, lorsque ce passif est ultérieurement réduit, elle comptabilise un produit en raison de la survenance de l’événement imposable ou de la satisfaction d’une condition. Si une entrée de ressources satisfait à la définition d’apports des contributeurs, elle n’est comptabilisée ni en tant que passif ni en tant que produit.

47. Le choix du moment de la comptabilisation du produit est déterminé par la nature des conditions et leur règlement. Par exemple, si une condition spécifie que l'entité doit fournir à des tiers des biens ou des services, ou restituer au cédant les fonds inutilisés, le produit est comptabilisé à mesure que sont fournis les biens ou les services.

Évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe

48. **Le produit des opérations sans contrepartie directe doit être évalué comme le montant de l'augmentation de l'actif net comptabilisé par l'entité.**

49. Lorsque, par suite d'une opération sans contrepartie directe, une entité comptabilise un actif, elle comptabilise aussi le produit équivalent au montant de l'actif évalué conformément au paragraphe 42, à moins qu'elle ne soit tenue aussi de comptabiliser un passif. Lorsqu'un passif doit être comptabilisé, il sera évalué conformément aux dispositions du paragraphe 57, et le montant de l'augmentation de l'actif net, s'il y a lieu, sera comptabilisé comme produits. Lorsqu'un passif est ultérieurement réduit en raison de la survenance de l'événement imposable ou parce qu'une condition est satisfaite, le montant de la réduction du passif sera comptabilisé comme produits.

Obligations actuelles comptabilisées en tant que passifs

50. **Une obligation actuelle générée par une opération sans contrepartie directe qui répond à la définition d'un passif doit être comptabilisée en tant que passif si et seulement si :**

    (a) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et

    (b) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Obligation actuelle

51. Une obligation actuelle est un devoir d'agir ou d'exécuter d'une certaine façon et peut générer un passif au titre de n'importe quelle opération sans contrepartie directe. Les obligations actuelles peuvent être imposées par des stipulations dans des lois ou règlements ou par des *accords* irrévocables établissant la base des transferts. Elles peuvent découler aussi du contexte opérationnel normal, tel que la comptabilisation d'encaissements par anticipation.

52. Dans de nombreux cas, les impôts sont prélevés et les actifs sont transférés aux entités du secteur public dans des opérations sans contrepartie directe en application des lois, des règlements ou d'autres accords irrévocables qui imposent des stipulations qu'ils soient utilisés à des fins particulières. Par exemple :

    (a) Les impôts dont l'utilisation est limitée par les lois ou les règlements à des fins spécifiées ;

    (b) Les transferts, établis par un accord irrévocable qui inclut des conditions :

        (i) des États aux autorités provinciales, régionales ou locales ;

        (ii) des autorités provinciales / régionales aux autorités locales ;

(iii) des autorités aux autres entités du secteur public ;

(iv) aux organismes publics créés par les lois ou par la réglementation pour exercer des fonctions spécifiques et jouissant d'une autonomie opérationnelle, tels que les autorités dotées d'un pouvoir réglementaire ou les conseils / autorités de niveau régional ; et

(v) des organismes donateurs aux États ou aux autres entités du secteur public.

53. Dans le cadre de l'activité ordinaire, une entité présentant les états financiers peut accepter des ressources préalablement à la survenance d'un événement imposable. Dans de tels cas, un passif d'un montant égal au montant de l'encaissement par anticipation est comptabilisé jusqu'à la survenance de l'événement imposable.

54. Si une entité présentant les états financiers reçoit des ressources préalablement à l'existence d'un accord de transfert irrévocable, elle comptabilise un passif au titre d'un encaissement par anticipation jusqu'au moment où l'accord devient irrévocable.

Conditions imposées à un actif transféré

55. Les conditions imposées à un actif transféré génèrent une obligation actuelle lors de la comptabilisation initiale qui sera comptabilisée selon le paragraphe 48.

56. Les stipulations sont définies au paragraphe 7. Les paragraphes 13 à 22 fournissent des indications pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction. Une entité analyse toutes les stipulations sans exception attachées à une entrée de ***ressources***, pour déterminer si ces stipulations imposent des conditions ou des restrictions.

Évaluation des passifs lors de leur comptabilisation initiale

57. **Le montant comptabilisé au passif doit être la meilleure estimation du montant nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.**

58. L'estimation tient compte des risques et incertitudes qui entourent les événements générant la comptabilisation du passif. Lorsque la valeur temps de l'argent est significative, le passif sera évalué à la valeur actuelle du montant estimé nécessaire pour éteindre l'obligation. La présente disposition est conforme aux principes établis dans IPSAS 19.

Impôts

59. **Une entité doit comptabiliser un actif au titre des impôts lorsque l'événement imposable survient et que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.**

60. Les ressources générées par les impôts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (l'événement imposable) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les ressources résultant d'impôts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Le degré de probabilité attaché à l'entrée de ressources est déterminé sur la base des éléments

probants disponibles au moment de la comptabilisation initiale, qui inclut mais sans limitation, la présentation de l'information à fournir relative à l'événement imposable par le redevable.

61. Le produit de l'impôt est uniquement généré pour l'État qui lève l'impôt et pas pour d'autres entités. Par exemple, lorsque l'État lève un impôt qui est recouvré par son administration fiscale, les actifs et le produit sont acquis à l'État, non à son administration fiscale. De plus, lorsqu'un gouvernement national impose une taxe sur les ventes, dont la totalité des produits est transmise à une autorité locale sur la base d'une affectation continue, l'État comptabilise les actifs et les produits pour l'impôt, et une diminution des actifs et une charge au titre du transfert aux autorités locales. Les autorités locales comptabiliseront les actifs et les produits au titre du transfert. Lorsqu'une seule entité recouvre les impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit en tant qu'agent pour toutes les autres. Par exemple, lorsqu'une administration publique locale recouvre l'impôt sur le revenu pour le compte de différents niveaux de collectivités locales (régional, départemental ou municipal), elle ne comptabilise pas les produits relatifs aux impôts recouvrés, mais ce sont les autorités locales qui lèvent l'impôt en comptabilisant les actifs et les produits.

62. Les impôts ne répondent pas à la définition d'apports des contributeurs, car le paiement des impôts ne confère pas aux assujettis le droit de bénéficier (a) de distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité pendant sa durée de vie ou (b) de la distribution de l'excédent des actifs sur les passifs en cas de dissolution du gouvernement. Le paiement d'impôts ne confère pas non plus aux assujettis un droit de propriété cessible, échangeable, transférable ou rachetable sur le gouvernement.

63. Les impôts répondent à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le redevable transfère des ressources à l'État sans recevoir en contrepartie une valeur approximativement égale. Alors que le redevable peut bénéficier d'une gamme de politiques sociales établies par l'État, celles-ci ne sont pas directement fournies en tant que contrepartie au paiement de l'impôt.

64. Comme indiqué au paragraphe 52, certains impôts sont prélevés à des fins spécifiques. Si l'État est tenu de comptabiliser un passif en raison des conditions relatives aux actifs comptabilisés par suite de prélèvements d'impôts à des fins spécifiques, il ne comptabilise pas de produits avant la satisfaction de la condition et la réduction du passif. Toutefois, dans la plupart des cas, des impôts sont prélevés à des fins spécifiques et on ne s'attend pas à ce qu'ils génèrent de passif car les fins spécifiques représentent des restrictions et non des conditions.

L'événement imposable

65. De nombreux pays prélèvent des types d'impôts similaires. L'entité présentant les états financiers analyse la législation fiscale dans sa propre circonscription pour déterminer quel est l'événement imposable concernant les différents impôts prélevés. Sauf spécification contraire des lois ou des règlements, il est probable que l'événement imposable relatif :

(a) à l’impôt sur le revenu soit le montant estimable du revenu imposable de l’assujetti pendant la période fiscale ;

(b) à la taxe sur la valeur ajoutée sera le fait d’entreprendre une activité imposable par l’assujetti pendant la période fiscale ;

(c) à la taxe sur les biens et les services sera l’achat ou la vente de biens et de services taxables pendant la période fiscale ;

(d) au droit de douane sera le franchissement de la frontière douanière par des biens ou des services passibles de droits ;

(e) au droit d’héritage sera le décès d’une personne possédant des biens imposables ; et

(f) à l’impôt foncier sera le jour où l’impôt est prélevé, ou la période pendant laquelle l’impôt est prélevé, si l’impôt est prélevé périodiquement.

Encaissements par anticipation des impôts

66. En cohérence avec les définitions d’ actifs , de passifs et les dispositions du paragraphe 59, les ressources relatives aux impôts reçus avant la survenance de l’événement imposable sont comptabilisées à l’actif et au passif (encaissements par anticipation) car (a) l'événement conférant à l'entité un droit à l’impôt n'a pas eu lieu et car (b) les critères de comptabilisation du produit de l'impôt n’ont pas été remplis (voir le paragraphe 59), bien que l’entité ait déjà reçu une entrée de ressources. Les encaissements par anticipation se rapportant aux impôts ne sont pas fondamentalement différents d’autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu’à ce que l’événement imposable se produise. Lorsque l’événement imposable a lieu, le passif est éteint et le produit est comptabilisé.

Évaluation d’actifs générés par des opérations fiscales

67. Le paragraphe 42 impose que des actifs générés par des opérations fiscales soient évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les actifs générés par des opérations fiscales sont évalués sur la base de la meilleure estimation de l’entrée de ressources bénéficiant à l’entité. Les entités présentant des états financiers élaboreront des méthodes comptables pour l’évaluation d’actifs résultant d'opérations fiscales qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 42. Les méthodes comptables relatives à l’estimation de ces actifs prendront en compte à la fois la probabilité que les ressources résultant d’opérations fiscales iront à l’État et la juste valeur des actifs en résultant.

68. Lorsqu’il y a une différence entre l’occurrence de l’événement imposable et le recouvrement de l’impôt, les entités du secteur public peuvent évaluer les actifs générés par les opérations fiscales de manière fiable en utilisant, par exemple, des modèles statistiques basés sur la perception de l’impôt particulier au cours de périodes antérieures. Ces modèles incluront la prise en compte des périodes d’encaissement de la trésorerie des assujettis, les déclarations d’impôt qu’ils auront faites et le rapport entre les impôts à recevoir et d’autres événements survenant dans l'économie. Les modèles d’évaluation tiendront compte aussi d’autres facteurs tels que :

(a) la législation fiscale accordant aux assujettis une période plus longue pour déposer leurs déclarations que celle dont l'État dispose pour la publication d'états financiers à usage général ;

(b) le défaut de dépôt en temps utile par les assujettis ;

(c) l'évaluation d'actifs non monétaires à des fins fiscales ;

(d) les complexités de la législation fiscales imposant des périodes prolongées pour estimer les impôts dus par certains assujettis ;

(e) la possibilité que les coûts financiers et politiques de l'application rigoureuse des lois fiscales et du recouvrement de tous les impôts légalement dus à l'État puissent l'emporter sur les avantages reçus ;

(f) les dispositions de la législation fiscale permettant aux assujettis de différer le paiement de certains impôts ; et

(g) une variété de circonstances particulières aux impôts individuels et aux divers pays.

69. L'évaluation, grâce à des modèles statistiques, des actifs et des produits générés par des opérations fiscales peut résulter en ce que le montant réel des actifs et des produits comptabilisés soit différent des montants déterminés lors de périodes de reporting ultérieures comme étant dus par des assujettis au titre de la période en cours. Les révisions d'estimations sont faites conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

70. Dans certains cas, les actifs générés par des opérations fiscales et les produits liés ne peuvent être évalués de manière fiable avant un certain temps après la survenance de l'événement imposable. Ceci peut se produire si une base fiscale est volatile et si une estimation fiable n'est pas possible. Dans de nombreux cas, les actifs et les produits peuvent être comptabilisés au cours de la période qui suit la survenance de l'événement imposable. Toutefois, il existe des cas exceptionnels lorsque plusieurs périodes de reporting s'écoulent avant qu'un événement imposable ne se traduise en une entrée de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service qui répond à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation à l'actif. Par exemple, la détermination et l'évaluation fiable du montant des droits d'héritage peuvent prendre plusieurs années en raison de l'importance de la succession car elle contient un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de valeur qui exigent des évaluations par des experts. En conséquence, les critères de comptabilisation ne peuvent pas être remplis avant que le paiement ne soit reçu ou à recevoir.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

71. **Le produit de l'impôt doit être déterminé en tant que montant brut. Il ne doit pas être réduit au titre des charges payées par le biais du système d'imposition.**

72. Dans certains pays, l'État utilise le système d'imposition comme méthode pratique pour effectuer le paiement de prestations aux assujettis qui dans le cas contraire seraient payées selon une autre méthode de paiement, telle que par chèque, dépôt

direct sur le compte bancaire d'un assujetti, ou par compensation d'un autre compte de l'assujetti. Par exemple, un État, pour encourager la souscription d'une telle assurance, peut payer une partie des primes d'assurance maladie des résidents soit en réduisant les impôts à payer de la personne, en effectuant un paiement direct par chèque, soit en versant un montant directement à la société d'assurance. Dans ces cas, le montant est à payer indépendamment du fait que la personne physique paie ou non des impôts. En conséquence, ce montant est une charge de l'État et doit être comptabilisé séparément dans l'état de la performance financière. Les produits fiscaux doivent être accrus du montant de toutes les charges payées par le biais du système d'imposition.

73. **Les produits d'imposition ne doivent pas être majorés du montant des dépenses fiscales.**

74. Dans la plupart des pays, les pouvoirs publics utilisent le système d'imposition pour encourager certaines pratiques financières et en décourager d'autres. Par exemple, dans certains pays, les propriétaires de logement sont autorisés à déduire les intérêts hypothécaires et les impôts fonciers de leur revenu brut lors du calcul de leur revenu imposable. Ces types de réductions ne sont applicables qu'aux assujettis. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôt, elle ne peut bénéficier de la réduction. Ces types de réductions sont appelées dépenses fiscales. Les dépenses fiscales sont des produits auxquels il a été renoncé, non des charges, et elles ne donnent pas lieu à des entrées ou des sorties de ressources, c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à des actifs, des passifs, des produits ou des charges de l'État (taxateur).

75. La distinction clé entre les charges payées par le biais du système d'imposition et les dépenses fiscales est que pour les charges payées par le biais du système d'imposition, les destinataires bénéficient du montant indépendamment du fait qu'ils paient ou non des impôts ou utilisent un mécanisme particulier pour le paiement de leurs impôts. IPSAS 1 interdit la compensation d'éléments de produits et de charges d'impôts sauf si une autre Norme l'autorise. La compensation des produits et des charges d'impôts payée par le biais du système d'imposition n'est pas autorisée.

Transferts

76. **Sous réserve du paragraphe 98, une entité doit comptabiliser un actif au titre de transferts lorsque les ressources transférées répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif.**

77. Les transferts incluent les subventions, l'extinction d'une dette, les amendes, les legs, les dons, les donations, et les biens et services en nature. Tous ces éléments ont en commun la caractéristique qu'ils transfèrent des ressources d'une entité à une autre sans fournir approximativement de valeur égale en contrepartie et ne sont pas des impôts tels que définis dans la présente Norme.

78. Les transferts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (le transfert) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les transferts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable

que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier éteint un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans de tels cas, au lieu de comptabiliser un actif à la suite du transfert, l'entité diminue la valeur comptable du passif.

79. Une entité obtient le contrôle de ressources transférées, soit lorsque les ressources ont été transférées à l'entité, soit lorsque l'entité a un droit exécutoire à l'encontre du cédant. De nombreux accords en vue du transfert de ressources deviennent irrévocables pour toutes les parties avant que ce transfert n'ait lieu. Toutefois, une entité promet parfois de transférer des ressources mais omet de le faire. En conséquence, ce n'est que (a) lorsqu'un droit est exécutoire et que (b) l'entité estime qu'il est probable que l'entrée de ressources aura lieu, que les actifs, les passifs et ou les produits seront comptabilisés. Jusqu'à ce moment-là, l'entité ne peut pas exclure ou réglementer l'accès de tiers aux avantages des ressources proposées pour le transfert.

80. Les transferts de ressources qui répondent à la définition d'« apports des contributeurs » ne génèrent pas de produits. Les accords (a) qui spécifient que l'entité fournissant des ressources a droit à des distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service pendant la durée de vie de l'entité destinataire, ou à une distribution de tout excédent des actifs par rapport aux passifs en cas de liquidation de l'entité destinataire, ou (b) qui spécifient que l'entité fournissant des ressources acquiert un intérêt financier dans l'entité destinataire, droit qui peut être vendu, échangé, transféré ou racheté, sont, en substance, des accords en vue d'effectuer un apport de contributeurs.

81. Les transferts satisfont à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le cédant fournit des ressources à l'entité destinataire sans que celle-ci ne fournisse directement en contrepartie une valeur approximativement égale. Si un accord stipule que l'entité bénéficiaire doit fournir en contrepartie une valeur approximativement égale, le contrat n'est pas un contrat de transfert mais un contrat portant sur une opération avec contrepartie directe qui doit être comptabilisée selon IPSAS 9.

82. Une entité analyse toutes les stipulations contenues dans des contrats de transfert pour déterminer si elle encourt un passif lorsqu'elle accepte des ressources transférées.

Évaluation d'actifs transférés

83. Comme l'impose le paragraphe 42, les actifs transférés sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les entités élaborent des méthodes comptables en vue de la comptabilisation et de l'évaluation d'actifs, cohérentes avec les IPSAS. Comme noté précédemment, les stocks, les immobilisations corporelles ou les immeubles de placement acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe doivent être évalués initialement à leur juste valeur à la date d'acquisition conformément aux dispositions d'IPSAS 12, IPSAS 16 et IPSAS 17. Les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui satisfont à la définition d'un instrument financier, et les autres actifs seront évalués eux aussi à la juste valeur à la

date d’acquisition conformément au paragraphe 42 et à la méthode comptable appropriée.

Remise de dettes et prise en charge de passifs

84. Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant effectivement la dette. Par exemple, un gouvernement national peut annuler un prêt dû par une autorité locale. Dans de tels cas, l’autorité locale comptabilise une augmentation de l’actif net car un passif qu’elle a précédemment comptabilisé est éteint.

85. Les entités comptabilisent des produits au titre de la remise d’une dette lorsque celle-ci ne répond plus à la définition d’un passif ou ne remplit plus les critères de comptabilisation au passif, à condition que la remise des dettes ne réponde pas à la définition d’un apport des contributeurs.

86. Lorsqu’une entité contrôlante annule une dette ou assume les passifs, dus par une entité contrôlée dans laquelle il n’existe pas de minoritaires, l’opération peut être un apport des contributeurs, comme décrit aux paragraphes 37- 38.

87. Les produits générés par la remise d’une dette sont évalués à la valeur comptable de la dette remise.

Amendes

88. Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par une entité du secteur public, en provenance d’une personne physique ou d’une autre entité, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d’application des lois, par suite d’une infraction par cette personne physique ou autre entité aux lois ou aux règlements. Dans certains pays, des agents publics chargés de l’application des lois sont en mesure d’imposer des amendes aux personnes considérées comme ayant enfreint la loi. Dans ces cas, la personne aura normalement le choix de payer l’amende ou de se pourvoir en justice pour faire valoir ses droits. Lorsqu’un défendeur parvient à un accord avec un procureur qui inclut le paiement d’une amende au lieu d’être mis en accusation devant un tribunal, le paiement est comptabilisé comme une amende.

89. Les amendes exigent normalement qu’une entité transfère à l'État un montant de trésorerie fixe et n’imposent à l’État aucune obligation qui pourrait être comptabilisée au passif. En tant que telles, les amendes sont comptabilisées en produits lorsque la créance répond à la définition d’un actif et remplit les critères de comptabilisation à l’actif énoncés au paragraphe 31. Comme indiqué au paragraphe 12, lorsqu’une entité encaisse des amendes en qualité de mandataire, l’amende ne sera pas un produit de l’entité effectuant l’encaissement. Les actifs générés par des amendes sont évalués à la meilleure estimation du flux de ressources allant à l’entité.

Legs

90. Un legs est un transfert effectué conformément aux dispositions du testament d’une personne décédée. L’événement passé donnant lieu au contrôle des ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service au titre d’un

legs, se produit lorsque l’entité a un droit exécutoire, par exemple lors du décès du testateur, ou l’homologation du testament, en fonction des lois du pays.

91. Les legs qui répondent à la définition d’un actif sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de façon fiable. Déterminer la probabilité d’une entrée d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service peut être problématique si une période de temps s'écoule entre le décès du testateur et la réception d’actifs par l’entité. L’entité devra déterminer si la succession de la personne décédée est suffisante pour satisfaire à toutes les réclamations qui lui sont faites et pour satisfaire à tous les legs. Si le testament est contesté, cela affectera aussi la probabilité que des actifs aillent à l’entité.

92. La juste valeur d’actifs légués est déterminée de la même manière que pour les dons et les donations, comme décrit au paragraphe 95. Dans les pays où les successions des personnes décédées sont soumises à l’impôt, l'administration fiscale peut avoir déjà déterminé la juste valeur de l'actif légué à l'entité, et ce montant peut être à la disposition de l'entité. Les legs sont évalués à la juste valeur des ressources reçues ou à recevoir.

Dons et donations, y compris biens en nature

93. Les dons et donations sont des transferts volontaires d’actifs y compris de la trésorerie ou d’autres actifs monétaires, des biens en nature et des services en nature qu’une entité fait à une autre, habituellement sans stipulations. Le cédant peut être une entité ou une personne physique. Pour les dons et donations en espèces ou autres actifs monétaires et biens en nature, l’événement passé générant le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service est normalement la réception du don ou de la donation. La comptabilisation de dons ou de donations de services en nature est traitée dans les paragraphes 95 à 103 ci-dessous.

94. Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans une opération sans contrepartie directe, sans frais, mais pouvant être soumise à des stipulations. L’assistance externe fournie par des organisations de développement multilatéral ou bilatéral inclut souvent une composante de biens en nature.

95. Les dons et donations (autres que les services en nature) sont comptabilisés à l’actif et en produits lorsqu'il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de façon fiable. En ce qui concerne les dons et les donations, le fait d’accorder le don ou la donation et le transfert du titre légal sont souvent simultanés. Dans de tels cas, il n'y a aucun doute que les avantages économiques futurs iront à l'entité.

96. Les biens en nature sont comptabilisés en actifs lors de la réception des biens ou lorsqu’il existe un accord irrévocable de recevoir ces derniers. Si des biens en nature sont reçus sans conditions afférentes, les produits sont comptabilisés immédiatement. Si des conditions sont imposées, un passif est comptabilisé ; celui-ci est réduit et le produit est comptabilisé au fur et à mesure que les conditions sont remplies.

97. Lors de la comptabilisation initiale, les dons et donations y compris les biens en nature peuvent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, laquelle peut être vérifiée par référence à un marché actif, ou par évaluation à dire d'expert. L'évaluation de la valeur d'un actif est normalement réalisée par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est effective et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de marché actuels pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d'installations et d'équipements.

Services en nature

98. **Une entité peut, sans être tenue de le faire, comptabiliser les services en nature en tant que produits et en tant qu'actif.**

99. Les services en nature sont des services que des personnes physiques fournissent aux entités du secteur public dans une opération sans contrepartie directe. Ces services répondent à la définition d'un actif car l'entité contrôle une ressource dont elle attend un flux d'avantages économiques futurs ou un potentiel de service. Ces actifs sont toutefois immédiatement consommés et une opération d'une valeur égale est également comptabilisée pour traduire la consommation de ces services en nature. Par exemple, une école publique qui reçoit de la part d'assistants d'enseignants des services bénévoles dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable, peut comptabiliser l'augmentation d'un actif et des produits et la diminution d'un actif et une charge. Dans de nombreux cas, l'entité comptabilisera une charge au titre de la consommation des services en nature. Toutefois, les services en nature peuvent aussi être utilisés pour construire un actif, auquel cas le montant comptabilisé au titre des services en nature est inclus dans le coût de l'actif en cours de construction.

100. Les entités du secteur public peuvent être les destinataires de services en nature dans le cadre de régimes bénévoles ou non bénévoles fonctionnant dans l'intérêt du public. Par exemple :

(a) l'assistance technique de la part d'autres autorités ou organismes internationaux ;

(b) les personnes déclarées coupables d'infractions peuvent être tenues d'accomplir un service communautaire au profit d'une entité du secteur public ;

(c) les hôpitaux publics peuvent recevoir les services de bénévoles ;

(d) les écoles publiques peuvent recevoir les services bénévoles de parents en tant qu'assistants d'enseignants ou en tant que membres du conseil scolaire ; et

(e) les collectivités locales peuvent recevoir les services de pompiers bénévoles.

101. Certains services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité a un contrôle insuffisant sur les services fournis. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ait le contrôle sur les services en nature, mais qu'elle ne soit pas en mesure de les évaluer de façon fiable ; dans ces cas, ils ne remplissent pas les critères de comptabilisation à l'actif. Les entités peuvent, toutefois, être en mesure d'évaluer la juste valeur de certains services en nature, tels que des services professionnels ou

d’autres services en nature qui sont autrement aisément accessibles sur la place du marché national ou international. Lorsqu’elle détermine la juste valeur des types de services en nature décrits au paragraphe 100, l’entité peut conclure que la valeur des services n’est pas significative. Dans de nombreux cas, les services en nature sont rendus par des personnes ayant reçu peu ou pas de formation et ils sont fondamentalement différents des services que l’entité acquerrait si les services en nature n’étaient pas disponibles.

102. En raison des nombreuses incertitudes qui entourent les services en nature, y compris la capacité d’exercer le contrôle sur les services et l’évaluation de la juste valeur des services, la présente Norme n’impose pas la comptabilisation de services en nature. Le paragraphe 108, toutefois, encourage la présentation de la nature et du type de services en nature reçus pendant la période de reporting. Comme pour toutes les informations à fournir, celles relatives aux services en nature ne le sont que si elles sont significatives. Pour certaines entités du secteur public, les services fournis par des bénévoles ne sont pas significatives quant à leur montant, mais peuvent être significatives par nature.

103. Dans l’élaboration d’une méthode comptable traitant d’une catégorie de services en nature, divers facteurs doivent être pris en compte, y compris les effets des services en nature sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l’entité. La mesure dans laquelle une entité est dépendante d'une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs, peut influencer la méthode comptable qu'une entité élabore en ce qui concerne la comptabilisation des actifs. Par exemple, une entité qui est dépendante d’une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs peut être plus susceptible de comptabiliser les services en nature qui répondent à la définition d’un actif et satisfont aux critères de comptabilisation. Pour déterminer s’il convient de comptabiliser une catégorie de services en nature, les pratiques d'entités similaires fonctionnant dans un environnement similaire sont également prises en compte.

Nantissements

104. Les nantissements sont des engagements non exécutoires de transfert d’actifs à l’entité bénéficiaire. Les nantissements ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité bénéficiaire n'est pas en mesure de contrôler l'accès du cédant aux avantages économiques futurs ou au potentiel de service incorporés dans l’élément donné en nantissement. Les entités ne comptabilisent pas les éléments donnés en nantissement en tant qu’actifs ou produits. Si l’élément donné en nantissement est ultérieurement transféré à l’entité bénéficiaire, il est comptabilisé en tant que don ou donation, conformément aux paragraphes 93 à 97 ci-dessus. Les nantissements devront être présentés en tant qu’actifs éventuels selon les dispositions de IPSAS 19.

Encaissement par anticipation de transferts

105. Lorsqu’une entité reçoit des ressources avant qu’un accord de transfert ne devienne irrévocable, les ressources sont comptabilisées à l’actif lorsqu’elles répondent à la définition d’un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l’actif. L’entité comptabilisera aussi un passif d’encaissement par anticipation si l’accord de transfert

n’est pas encore irrévocable. Les encaissements par anticipation se rapportant aux transferts ne sont pas fondamentalement différents d’autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu’à ce que l’événement qui rend l’accord de transfert irrévocable se produise et que toutes les autres conditions selon l’accord soient remplies. Lorsque cet événement a lieu et que toutes les autres conditions de l’accord sont remplies, le passif est acquitté et le produit est comptabilisé.

Prêts assortis de conditions avantageuses

105A. Les prêts assortis de conditions avantageuses sont des prêts accordés à une entité à des conditions inférieures à celles du marché. La partie remboursable du prêt ainsi que les paiements d’intérêts constituent une opération avec contrepartie directe à comptabiliser selon IPSAS 29, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*. Une entité apprécie si toute différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 29) constitue un produit provenant d’une opération sans contrepartie directe qui doit être comptabilisé selon la présente Norme.

105B. Lorsqu’une entité détermine que la différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 29) constitue un produit provenant d’une opération sans contrepartie directe, l’entité comptabilise la différence comme un produit, sauf s’il existe une obligation actuelle, par exemple dans le cas où les actifs transférés sont soumis à des conditions imposées par le bénéficiaire qui génèrent une obligation actuelle. Lorsqu’il existe une obligation actuelle, elle est comptabilisée en tant que passif. Au fur et à mesure que l’entité s’acquitte de l’obligation actuelle, le passif diminue et un produit d’un montant équivalent est comptabilisé.

Informations à fournir

106. **Une entité doit présenter, soit dans les états financiers à usage général eux-mêmes, soit dans les notes annexes, les informations suivantes :**

(a) le montant de produits issus d’opérations sans contrepartie directe comptabilisés pendant la période, par catégories principales, indiquant séparément :

(i) **les impôts en indiquant séparément les grandes catégories d’impôts ; et**

(ii) **les transferts, en indiquant séparément les grandes catégories de produits de transferts.**

(b) le montant des produits à recevoir comptabilisés au titre des produits sans contrepartie directe ;

(c) le montant des passifs comptabilisés au titre des actifs transférés soumis à des conditions ;

(cA) le montant des passifs comptabilisés au titre de prêts assortis de conditions avantageuses soumis à des conditions par rapport aux actifs transférés ;

(d) le montant des actifs comptabilisés soumis à des restrictions et la nature de ces restrictions ;

(e) l'existence et les montants d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe ; et

(f) le montant des passifs annulés.

107. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers à usage général, les éléments suivants :**

(a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe ;

(b) pour les grandes catégories de produits résultant d'opérations sans contrepartie directe, la base selon laquelle la juste valeur des entrées de ressources a été évaluée ;

(c) pour les grandes catégories de produits d'imposition que l'entité ne peut évaluer de façon fiable pendant la période durant laquelle l'événement imposable se produit, des informations relatives à la nature des impôts ; et

(d) la nature et le type des grandes catégories de legs, de dons, et de donations, en indiquant séparément les principales catégories de biens en nature reçus.

108. Les entités sont encouragées à présenter la nature et le type de grandes catégories de services en nature reçus, y compris ceux qui n'ont pas été comptabilisés. La mesure dans laquelle une entité dépend d'une catégorie de services en nature détermine les informations qu'elle fournit en ce qui concerne cette catégorie.

109. Les informations à fournir exigées par les paragraphes 106 et 107 aident l'entité présentant les états financiers à satisfaire aux objectifs d'information financière énoncés dans IPSAS 1, qui consiste à fournir des informations utiles à la prise de décision et à démontrer la responsabilité de l'entité envers les ressources qui lui sont confiées.

110. La présentation des grandes catégories de produits aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur l'exposition de l'entité à des flux de produits particuliers.

111. Les conditions et restrictions imposent des limites à l'utilisation des actifs, ce qui a un impact sur les activités de l'entité. La présentation (a) du montant des passifs comptabilisés au titre des conditions et (b) du montant des actifs soumis aux restrictions aide les utilisateurs à porter des jugements sur la capacité de l'entité à utiliser ses actifs à son gré. Les entités sont encouragées à dégrouper par catégorie les informations devant être fournies par le paragraphe 106(c).

112. Le paragraphe 106(e) impose aux entités de préciser l'existence d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive faire le sacrifice d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service si l'événement imposable ne se produit pas, ou si un accord de transfert ne devient pas irrévocable. La présentation de ces encaissements par

anticipation aide les utilisateurs à porter des jugements sur les produits futurs de l’entité et sur sa situation nette à venir.

113. Comme indiqué au paragraphe 68, dans de nombreux cas, une entité sera en mesure d'évaluer de façon fiable des actifs et des produits générés par des opérations fiscales, à l'aide, par exemple, de modèles statistiques. Toutefois, il peut y avoir des circonstances exceptionnelles lorsqu’une entité n’est pas en mesure d’évaluer de façon fiable les actifs et les produits générés jusqu’à ce qu’une ou plusieurs périodes de reporting se soient écoulés depuis la survenance de l’événement imposable. Dans ces cas, l’entité communique les informations sur la nature des grandes catégories d’impôts ne pouvant être évalués de façon fiable et, par conséquent, comptabilisés, pendant la période de reporting durant laquelle l’événement imposable se produit. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les produits futurs de l’entité et sur sa situation nette à venir.

114. Le paragraphe 107(d) impose aux entités de communiquer des informations sur la nature et le type des principales catégories de dons, de donations et de legs qu’elles ont reçus. Ces entrées de ressources sont reçues à la discrétion du cédant, ce qui expose l’entité au risque que dans des périodes futures, de telles sources de ressources puissent changer de manière significative. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur le produit futur de l’entité et sur sa situation nette à venir.

115. Lorsque des services en nature répondent à la définition d’un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l’actif, les entités peuvent décider de comptabiliser ces services en nature et de les évaluer à leur juste valeur. Le paragraphe 108 encourage les entités à communiquer des informations sur la nature et le type de tous les services en nature qu’elles ont reçus, qu’ils soient comptabilisés ou non. La présentation de telles informations peut aider les utilisateurs à former des jugements éclairés sur (a) l’apport de tels services à la réalisation par l’entité de ses objectifs pendant la période de reporting et sur (b) la dépendance de l’entité envers de tels services pour la réalisation de ses objectifs à l’avenir.

Dispositions transitoires

116. **Les entités ne sont pas tenues de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l’évaluation de produits d’impôts au titre des périodes de reporting ouvertes dans les cinq ans de la date d’adoption de la présente Norme.**

117. **Les entités ne sont pas tenues de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l’évaluation de produits d’opérations sans contrepartie directe, autres que les produits d’impôts au titre des périodes de reporting ouvertes dans les trois ans de la date de première adoption de la présente Norme.**

118. **Les changements de méthodes comptables concernant la comptabilisation et l’évaluation des produits d’opérations sans contrepartie directe, effectués avant l’expiration de la période de cinq ans autorisée au paragraphe 116, ou des trois ans autorisée au paragraphe 117, ne doivent être effectués qu'afin d’améliorer la**

conformité aux méthodes comptables de la présente Norme. Les entités peuvent changer de méthodes comptables en ce qui concerne les produits des opérations sans contrepartie directe, catégorie par catégorie.

119. **Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires des paragraphes 116 ou 117, elle doit l'indiquer. L'entité doit aussi indiquer (a) quelles catégories de produits d'opérations sans contrepartie directe sont comptabilisées selon la présente Norme, (b) lesquelles ont été comptabilisées selon une méthode comptable non cohérente avec les dispositions de la présente Norme, et (c) l'état d'avancement de l'entité vers la mise en œuvre de méthodes comptables cohérentes avec la présente Norme. L'entité doit présenter son plan de mise en œuvre de méthodes comptables cohérentes avec la présente Norme.**

120. **Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires lors d'une deuxième période ou d'une période de reporting ultérieure, les détails des catégories de produits d'opérations sans contrepartie directe antérieurement comptabilisés selon une autre convention, mais désormais comptabilisés selon la présente Norme doivent être indiqués.**

121. Les dispositions transitoires sont destinées à accorder aux entités un délai pour élaborer des modèles fiables d'évaluation des produits d'opérations sans contrepartie directe pendant la période transitoire. Les entités peuvent adopter, en vue de la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe, des méthodes comptables qui ne se conforment pas aux dispositions de la présente Norme. Les dispositions transitoires permettent aux entités d'appliquer la présente Norme progressivement aux différentes catégories de produits des opérations sans contrepartie directe. Par exemple, les entités peuvent être en mesure de comptabiliser et d'évaluer les impôts fonciers et certaines catégories de transferts conformément à la présente Norme à compter de la date d'application, mais il se peut qu'elles aient besoin de cinq ans pour élaborer pleinement un modèle fiable en vue de l'évaluation des produits de l'impôt sur les résultats.

122. Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires de la présente Norme, les méthodes comptables qu'elle applique à chaque catégorie de produits de transactions sans contrepartie directe ne peuvent être modifiées que pour améliorer la conformité à la présente Norme. Une entité peut conserver ses méthodes comptables actuelles jusqu'à ce qu'elle décide d'appliquer pleinement les dispositions de la présente Norme ou jusqu'à l'expiration des dispositions transitoires, selon la première occurrence, ou elle peut les changer pour appliquer progressivement les dispositions de la présente Norme. Une entité peut, par exemple, passer d'une méthode de comptabilisation basée sur la comptabilité de caisse, à une méthode de comptabilité de caisse modifiée ou à une comptabilité d'engagement modifiée avant d'appliquer pleinement la présente Norme.

123. Les dispositions en matière d'informations à fournir selon le paragraphe 119 aident les utilisateurs à suivre l'avancement de l'entité dans la conformité de ses méthodes comptables aux dispositions de la présente IPSAS pendant les périodes de reporting auxquels s'appliquent les dispositions transitoires. Cette présentation facilite l'objectif de responsabilité et de transparence complète.

Date d’entrée en vigueur

124. **Les entités doivent appliquer cette norme aux les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 30 juin 2008. Son application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 30 juin 2008, elle doit l’indiquer.**

124A. Le paragraphe 37 a été amendé par IPSAS 28. Une entité doit appliquer l’amendement dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 28 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer l’amendement pour cette période antérieure.

124B IPSAS 29 a amendé les paragraphes 4, 10, 87, et 106, et inséré les paragraphes 105A et 105B. Une entité doit appliquer les amendements dans ses états financiers pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2013. Si une entité applique IPSAS 29 pour une période ouverte avant le 1er janvier 2013, elle doit également appliquer les amendements pour cette période antérieure.

125. Lorsqu’une entité adopte la méthode de la comptabilité d’engagement telle que définie par les IPSAS pour la communication d’informations financières après cette date d’entrée en vigueur, la présente Norme s’applique aux états financiers annuels de l’entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d’adoption.

Base des conclusions

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

BC1. La présente base des conclusions résume les réflexions de l'IPSAS Board pour parvenir aux conclusions de IPSAS 23. Certains membres du Conseil ont accordé plus d'importance à certains facteurs qu'à d'autres. En élaborant leurs avis, les membres du Conseil ont examiné en profondeur (a) les avis exprimés dans l'Appel à commentaires par le comité directeur sur les Produits sans contrepartie directe, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts*) publiée en janvier 2004 par le Comité de pilotage chargé des travaux relatifs aux produits résultant des opérations sans contrepartie directe ainsi que (b) les avis exprimés par les parties prenantes qui ont répondu à la consultation sur l'Appel à commentaires et les avis des parties prenantes à l'Exposé-sondage 29, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts)*.

BC2. En élaborant la présente IPSAS, l'IPSASB a pris en compte les dispositions des Normes IFRS publiées par l'IASB, en particulier la Norme comptable internationale, IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique* et IAS 41, *Agriculture*.

BC3. L'IPSASB est informé du projet entrepris par l'IASB relatif à la comptabilisation des produits ainsi que de l'Exposé-sondage de l'IASB *Amendements proposés à IAS* 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. L'IPSASB continuera de suivre ces projets et, au moment approprié, examinera les conséquences sur les IPSAS et les projets de l'IPSASB des modifications apportées aux IFRS. Toutefois, l'IPSASB n'estime pas approprié de préjuger le résultat des travaux de l'IASB et d'anticiper des modifications des IFRS. De plus, étant donné l'importance des produits sans contrepartie directe pour de nombreuses entités du secteur public, l'IPSASB n'estime pas qu'il soit approprié de différer la publication de la présente IPSAS en attendant le résultat des projets de l'IASB.

Contexte

BC4. Les États et de nombreuses autres entités du secteur public obtiennent la majorité de leurs recettes d'opérations sans contrepartie directe. Ces opérations incluent principalement les impôts et taxes mais aussi les transferts. La présente IPSAS traite de ces types d'opérations du point de vue d'une entité du secteur public.

BC5. En 2002, l'IPSASB (dénommé alors le Public Sector Committee – PSC) a lancé un projet pour élaborer une IPSAS relative à la comptabilisation et à l'évaluation des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts). L'IPSASB a mis en place un Comité de pilotage (Steering Committee) en vue de l'élaboration d'un Appel à commentaires afin de prendre en considération les difficultés et points relatifs à cette comptabilisation et cette évaluation et faire des recommandations initiales. Le Comité de pilotage comprenait des spécialistes de la présentation des états financiers du secteur public en provenance de divers pays et était présidé par un membre de l'IPSASB. L'Appel à commentaires, *Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts*) a été publié en janvier 2004, les commentaires devant être remis au plus tard le 30 juin 2004.

Cinquante et un commentaires ont été reçus. En novembre 2004, l'IPSASB a analysé ces commentaires et a commencé à rédiger l'Exposé-sondage 29, publié en janvier 2006, avec un appel à commentaires au plus tard le 30 juin 2006.

BC6. En novembre 2006, l'IPSASB a entrepris une analyse en profondeur des réponses à l'Exposé-sondage 29, a préparé la présente IPSAS et l'a approuvée pour publication.

Approche

BC7. La présente Norme établit des principes généraux relatifs à la comptabilisation des produits d'opérations sans contrepartie directe et fournit une méthodologie d'application de ces principes aux principales sources de recettes des États et d'autres entités du secteur public. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a examiné si elle devait adopter une approche centrée sur l'élaboration des exigences relatives à la comptabilisation des produits résultant d'un éventail d'opérations spécifiques sans contrepartie directe. Toutefois, l'IPSASB a pris note et a partagé les avis du Comité de pilotage selon lequel une telle approche entraînerait des risques réels que la Norme en résultant ne puisse fournir une méthodologie pour l'ensemble des produits d'opérations sans contrepartie directe. L'IPSASB estime que l'approche adoptée dans la présente Norme garantit que les grands principes idoines relatifs à la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe soient établis et puissent être appliqués à tous les produits des opérations sans contrepartie directe.

Regroupements d'entités

BC8. La présente Norme ne spécifie pas si des regroupements d'entités résultant d'opérations sans contrepartie directe généreront ou non des produits. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a 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.

Actifs monétaires et non monétaires

BC9. La présente Norme n'établit pas de dispositions différentes en ce qui concerne les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs monétaires et les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs non monétaires. L'IPSASB estime que bien que les actifs non monétaires soulèvent des préoccupations supplémentaires en matière d'évaluation, mais que celles-ci ne justifient pas en elles-mêmes des traitements différents en ce qui concerne l'information financière.

Caractère exécutoire des stipulations

BC10. La présente Norme définit les stipulations, les conditions et les restrictions comme des termes d'un contrat de transfert ou d'un texte législatif ou d'autres accords irrévocables imposés à l'utilisation d'actifs transférés. La Norme reflète l'avis que les stipulations, les conditions et les restrictions doivent être exécutoires pour être effectives. L'Appel à commentaires et l'Exposé-sondage 29 traduisaient aussi le principe que les stipulations imposées à l'usage d'actifs transférés sont contenues dans des lois, des règlements et autres accords irrévocables et sont, par définition, exécutoires. L'IPSASB estime que ce principe est nécessaire pour empêcher

l'ajournement inapproprié de la comptabilisation des produits, ou la présentation de restrictions dépourvues de substance.

Stipulations - Conditions

BC11. La présente Norme exige que lorsque le transfert d'un actif impose une condition au destinataire, ce dernier comptabilise un passif au titre du transfert lors de la comptabilisation initiale de l'actif. En effet, le destinataire est incapable d'éviter la sortie de ressources puisqu'il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services particuliers ou bien de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Selon la nature de la condition, elle peut être remplie progressivement, permettant à l'entité de réduire le montant du passif et de comptabiliser les produits progressivement ou elle peut être remplie uniquement lors de la survenance d'un événement futur particulier, auquel cas l'entité annule le passif et comptabilise les produits lorsque cet événement a lieu.

BC12. Certains estiment qu'un passif ne doit être comptabilisé que lorsqu'il est probable que les conditions afférentes à l'entrée de ressources ne seront pas satisfaites et que des avantages économiques futurs ou le potentiel de service devront être retournés au cédant. L'IPSASB a rejeté cette proposition car elle aboutirait à la comptabilisation prématurée du produit par les entités, parce que l'entité comptabiliserait la juste valeur entière de l'actif en tant que produit lorsqu'elle en obtient initialement le contrôle, nonobstant la sortie de ressources nécessaires à la satisfaction de la condition. Les états financiers ne comptabiliseraient pas par conséquent l'obligation actuelle de remplir la condition imposée par le transfert ou le retour au cédant d'avantages économiques ou de potentiel de service.

Stipulations – Restrictions

BC13. La présente Norme ne permet pas aux entités de comptabiliser un passif au titre d'une restriction lorsque l'actif transféré est comptabilisé initialement. Cela tient au fait que, comme défini dans la présente Norme, les restrictions n'imposent pas en elles-mêmes à l'entité destinataire de sacrifier des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour satisfaire à la restriction. Le non-respect d'une restriction peut in fine entraîner une pénalité, telle que l'imposition d'une amende à l'entité destinataire, toutefois, une telle pénalité découle de procédures exécutoires résultant du non-respect, non de la comptabilisation initiale de l'actif.

Opérations à composantes avec et sans contrepartie directe

BC14. La présente Norme note qu'une seule opération peut avoir deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Dans ces cas, l'IPSASB estime que les différentes composantes de l'opération devraient être distinguées et comptabilisées séparément. La distinction entre les différentes composantes améliore la transparence des états financiers et satisfait à la caractéristique qualitative de la communication d'une information sur la substance des opérations.

Apports des contributeurs

BC15. La présente Norme identifie des exemples de certains types de documents qui peuvent indiquer des apports de contributeurs au sein du secteur public (paragraphe 38). De nombreuses entités du secteur public reçoivent des entrées de ressources de la part d'entités qui les contrôlent, les détiennent ou en sont parties prenantes. Dans certains cas, l'entrée de ressources sera désignée comme un « apport des contributeurs. » Nonobstant les documents qui témoignent de la forme de l'entrée de ressources ou sa désignation par une entité contrôlante, la présente Norme traduit l'avis que pour qu'une entrée de ressources soit classée en tant qu'apport des contributeurs, la substance de l'opération doit être cohérente avec cette classification.

Évaluation des actifs

BC16. La présente Norme impose que des actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. L'IPSASB estime qu'il est approprié de traduire la substance de l'opération et ses conséquences pour le destinataire. Dans une opération avec contrepartie directe, le coût d'acquisition est une évaluation de la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, par définition, dans une opération sans contrepartie directe, la contrepartie fournie pour l'acquisition d'un actif n'est pas approximativement égale à la juste valeur de l'actif acquis. La juste valeur représente très fidèlement la valeur réelle qui revient à l'entité du secteur public à la suite de l'opération. L'évaluation initiale des actifs acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe à leur juste valeur est cohérente avec l'approche d'IPSAS 16, *Immeubles de placement* et d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles* relatives à des actifs acquis pour un coût nul ou symbolique. L'IPSASB a apporté des amendements ultérieurs à IPSAS 12, *Stocks* et aux IPSAS 16 et 17 pour que ces IPSAS correspondent pleinement aux dispositions de la présente Norme.

Comptes bancaires de l'entité

BC17. La présente Norme suppose le principe que toute somme d'argent déposée sur le compte bancaire d'une entité satisfait à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation d'un actif de l'entité. L'IPSASB a établi ce principes aux paragraphes 1.2.6 et 1.2.7 de l'IPSAS relative à la comptabilité de caisse, *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*. La Norme impose également la comptabilisation d'un passif au titre de tout montant que l'entité présentant les états financiers a encaissé et déposé dans son propre compte bancaire alors qu'elle agissait en tant qu'agent d'une autre entité.

Évaluation des passifs

BC18. La présente Norme impose que lorsqu'une entité comptabilise un passif se rapportant à une entrée de ressources, ce passif soit initialement évalué selon la meilleure estimation du montant requis pour éteindre l'obligation à la date de reporting. Cette base d'évaluation est cohérente avec IPSAS 19. L'IPSASB est informé également des amendements proposés à IAS 37 (à ré-intituler, *Passifs non financiers*) sur laquelle IPSAS 19 est fondée, et assurera le suivi, et évaluera in fine la réponse à donner à tout changement apporté à IAS 37.

Événement imposable

BC19. La présente Norme définit un « événement imposable » comme l'événement passé qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt. La Norme note que ceci est la date la plus antérieure possible pour comptabiliser des actifs et des produits générés par une opération d'imposition et est l'instant où a lieu l'événement passé se produit pour conférer le contrôle de l'actif. L'IPSASB a examiné une opinion alternative selon laquelle une entité n'obtient le contrôle des ressources générées par l'imposition que lors de la réception de ces ressources. Tout en reconnaissant qu'il peut exister des difficultés à évaluer de façon fiable certains flux d'imposition, l'IPSASB a rejeté une telle approche comme inappropriée pour une information financière présentée selon la méthode de la comptabilité d'engagement.

Encaissements par anticipation

BC20. La présente Norme impose à une entité qui reçoit des ressources préalablement à l'événement imposable ou avant qu'un accord de transfert ne devienne applicable, de comptabiliser un actif et un passif d'un montant équivalent. Ceci est cohérent avec les principes de la méthode de la comptabilité d'engagement visant à comptabiliser les produits dans la période de l'occurrence de l'événement sous-jacent qui génère les produits. Dans le cas où l'événement imposable ne se produirait pas, ou si l'accord de transfert ne devenait pas exécutoire, l'entité pourrait devoir retourner tout ou partie des ressources. Certains estiment que lorsque des ressources sont reçues préalablement à l'événement imposable, une entité ne devrait comptabiliser un passif que lorsqu'elle estime probable qu'il y aura une sortie ultérieure de ressources. L'IPSASB soutient la thèse que le produit ne doit pas être comptabilisé préalablement à la survenance de l'événement imposable et étend ce principe aux transferts, de sorte que lorsque des ressources sont reçues avant que l'accord de transfert ne devienne irrévocable, l'entité comptabilise un actif et un passif pour l'encaissement par anticipation.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

BC21. La présente Norme impose que les charges payées par le biais du système d'imposition se distinguent des dépenses fiscales et que les premières soient comptabilisées séparément des produits dans les états financiers à usage général. La raison tient au fait que, telles que définies dans la présente Norme, les charges payées par le biais du système d'imposition satisfont à la définition de charges et, selon les principes établis dans IPSAS 1, la compensation des charges contre les produits n'est pas permise. Telles que définies dans la présente Norme, les dépenses fiscales sont l'un des nombreux facteurs servant à déterminer le montant des produits fiscaux reçus ou à recevoir. Elles ne sont pas comptabilisées séparément des produits. L'IPSASB estime que ce traitement est cohérent avec les principes établis dans la présente Norme.

BC22. Le traitement prescrit dans la présente Norme concernant les charges payées par le biais du système d'imposition est différent de celui qui est actuellement prescrit par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour les déclarations statistiques des États membres. L'OCDE impose actuellement que le

produit fiscal soit indiqué net des charges payées par le biais du système d'imposition (ou crédits d'impôts non remboursables) dans la mesure où la dette d'impôt d'un assujetti est réduite à zéro, les paiements à un assujetti apparaissent comme des charges[1]. L'IPSASB estime que le traitement courant de l'OCDE n'est pas conforme aux principes conceptuels sur lesquels reposent la disposition des IPSAS et de l'IPSAS 1, prescrivant de ne pas compenser les produits et les charges. Les cadres de l'information financière statistique sont actuellement en cours de révision ; en particulier, une nouvelle édition du *Système de comptes nationaux des Nations Unies* est actuellement en cours d'élaboration et doit être publiée en 2008. Le cadre révisé peut modifier les obligations d'information actuelles relatives aux crédits d'impôt. La révision du *Système de comptes nationaux* précède souvent les révisions apportées aux autres cadres statistiques.

L'impasse fiscale

BC23. Pour certains impôts, les entités présentant les états financiers sont informées que le montant que l'État est en droit de recouvrer selon la législation fiscale est supérieur au montant qui sera encaissé, mais ne seront pas en mesure d'évaluer de manière fiable le montant de cette différence. Le montant recouvré est inférieur en raison de l'économie souterraine (ou marché noir), de la fraude, de l'évasion fiscale, du non respect de la législation fiscale et d'erreurs. La différence entre ce qui est légalement dû dans le cadre de la législation et ce que l'État sera en mesure de recouvrer est désignée sous le terme « impasse fiscale ». Les montants précédemment inclus en tant que produits qui sont déterminés comme étant non recouvrables ne constituent pas une partie de l'impasse fiscale.

BC24. L'IPSASB estime que l'impasse fiscale ne répond pas à la définition d'un actif puisqu'on ne s'attend pas à ce que des ressources bénéficient à l'État à ce titre. En conséquence, aucun actif, passif, produit ou charge ne sera comptabilisé au titre de l'impasse fiscale.

Services en nature

BC25. La présente Norme permet mais n'impose pas la comptabilisation des services en nature. La présente Norme estime que de nombreux services en nature répondent à la définition d'un actif et doivent, en principe, être comptabilisés. Dans de tels cas, il peut cependant être difficile d'obtenir des évaluations fiables. Dans d'autres cas, les services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité présentant les états financiers a un contrôle insuffisant sur les services fournis. L'IPSASB a conclu qu'en raison des difficultés liées à l'évaluation et au contrôle, la comptabilisation des services en nature peut être permise mais n'est pas imposée.

Cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale

BC26. La présente Norme n'exclut pas de son champ d'application les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale qui sont des opérations sans contrepartie directe. Il existe dans les différents pays un éventail d'accords différents portant sur le financement des régimes de sécurité sociale. Le fait que les cotisations obligatoires

1 OCDE, *Statistiques des recettes publiques* (Paris: OCDE Édition 2000), p. 267, §20-21.

aux régimes de sécurité sociale donnent ou non lieu à des opérations avec ou sans contrepartie directe dépend des accords particuliers d'un régime donné et il convient d'exercer un jugement professionnel pour déterminer si les cotisations à un régime de sécurité sociale doivent être comptabilisées conformément aux principes établis dans la présente Norme ou selon les principes établis dans des normes nationales ou internationales traitant de ces régimes.

Guide d’application

Le présent guide d’application accompagne IPSAS 23, mais n’en fait pas partie intégrante.

Évaluation, comptabilisation et présentation des produits des opérations sans contrepartie directe

Impôt sur le revenu (paragraphe 65)

IG1. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) applique un impôt de 25 % sur le revenu des personnes physiques perçu à l'intérieur du pays. Les employeurs sont tenus d’effectuer les retenues à la source sur la paie et de transférer à l’État les montants retenus mensuellement. Les personnes recevant un revenu non salarial important (par exemple, des produits de l’investissement) sont tenues d’estimer et d'effectuer leurs versements d’impôt sur une base trimestrielle. En outre, les personnes doivent déposer une déclaration d’impôt auprès de l’administration fiscale avant le 15 avril de l’année qui suit l’année fiscale (année civile) et doivent verser l'impôt restant dû (ou réclamer un remboursement) à ce moment-là. Les comptes de l’État sont arrêtés le 30 juin.

IG2. L’État contrôle une ressource, l’impôt sur le revenu à recevoir, lorsque l’événement imposable se produit, en l’occurrence, l’accumulation du revenu estimable des assujettis. À la clôture de la période de reporting, l’État comptabilise les actifs et les produits relatifs à l'impôt sur le revenu des personnes physique sur le revenu accumulé pendant la période dans la mesure où il peut l'évaluer de façon fiable. Les actifs et les produits seront également comptabilisés au titre des impôts sur le revenu sur les revenus réalisés au cours de périodes antérieures mais qui ne répondaient pas à la définition d'un actif ou ne remplissaient pas les critères de comptabilisation à l'actif avant la période de reporting en cours.

Évaluation des produits d’imposition (paragraphes 67 à 70)

IG3. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu des personnes physiques de toutes les personnes percevant un revenu à l'intérieur du pays. L’impôt a été prélevé pour la première fois environ soixante-dix ans avant la période de reporting en cours, et les statistiques fiscales sont disponibles pour la totalité de la période de soixante-dix ans. L’année d’imposition et la période de reporting vont du 1er janvier au 31 décembre. Les assujettis ont jusqu'au 30 avril de l’année suivante pour faire leur déclaration d'impôt et jusqu'au 30 juin pour payer les impôts non acquittés. L’État est tenu par la législation de présenter aux élus des états financiers à usage général, consolidés et audités, au plus tard le 31 mars.

IG4. Le produit de l’impôt sur le revenu doit être comptabilisé au cours de la période de reporting dans laquelle l’événement imposable a eu lieu, c’est-à-dire, l’accumulation du revenu imposable. Comme le système de l’administration fiscale ne permet pas à l’État d’évaluer directement l'impôt sur le revenu à recevoir avant la publication des états financiers à usage général, l’État élabore un modèle pour évaluer indirectement les produits d'impôts sur le revenu à recevoir. L'État utilise l’historique des recouvrements de l'impôt sur le revenu existant dans les statistiques fiscales, qu'il compare à d'autres phénomènes observables pour élaborer un modèle fiable. Les

autres phénomènes peuvent inclure d'autres statistiques économiques, telles que le produit intérieur brut, les phénomènes financiers tels que les versements d'impôts sur le revenu déduits par les employeurs, les recouvrements de taxes sur les ventes (s'il prélève une telle taxe) ainsi que les statistiques bancaires collectées par la banque centrale. Ledit gouvernement peut avoir recours à des économétriciens dans l'élaboration du modèle, et l'auditeur externe teste la validité du modèle conformément aux normes d'audit nationales et internationales.

IG5. Le modèle permet à l'entité présentant les états financiers d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits qui lui reviennent au cours de la période de reporting qui sont ensuite comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général. Les notes annexes aux états financiers à usage général présentent les méthodes comptables, y compris la base d'évaluation de l'impôt sur le revenu. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre d'une période de reporting peuvent être révisées au cours d'une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3.

Taxe sur la valeur ajoutée (paragraphe 65)[2]

IG6. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur toutes les entreprises. La taxe est de 15 % de la valeur ajoutée et est recouvrée par les marchands auprès des clients (assujettis) au moment de la vente. Les grandes entreprises et celles de taille moyenne sont tenues de soumettre des déclarations de TVA par voie électronique au service des impôts sur une base hebdomadaire ; toutefois, il est permis aux petites entreprises de soumettre les déclarations de TVA manuellement sur une base trimestrielle.

IG7. L'État contrôle une ressource – la créance de TVA – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le fait d'entreprendre l'activité taxable, à savoir, la vente de biens ou de services à valeur ajoutée, pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'activité imposable a lieu, ou plus tard, dès qu'elle peut évaluer de façon fiable la créance de taxe. Dans de nombreux cas, la période de déclaration d'impôt ne coïncide pas avec la période de reporting. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre de la période de reporting peuvent être révisées dans une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Taxe sur les biens et services (paragraphe 65)

IG8. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur les biens et services lors de la vente des biens et services. La taxe est 10 % de la valeur des biens et services vendus. La plupart des vendeurs de biens et services sont tenus de soumettre à l'administration fiscale, par voie électronique, les déclarations de taxes sur les biens et services, sur une base hebdomadaire. Toutefois, les petites

[2] Certains pays emploient les termes « Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) » et « Taxe sur les biens et services » de manière interchangeable.

entreprises sont autorisées à soumettre manuellement les déclarations de taxes sur les biens et services sur une base trimestrielle.

IG9. L'État contrôle une ressource – la créance de taxes sur les biens et services – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est la vente de biens et services taxables pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les ventes et achats ont eu lieu, ou, si la créance de taxe ne peut pas être évaluée de façon fiable, à la fin de la période de reporting, il la comptabilise plus tard, dès qu'il peut évaluer de façon fiable la créance de taxe.

Droits de douane (paragraphe 65)

IG10. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose un droit de douane sur toutes les importations de biens. Les droits varient en fonction du type de biens importés. Ils sont établis à des niveaux tels qu'ils permettent aux biens produits dans le pays d'être meilleur marché pour le public. Les biens importés sont détenus dans des entrepôts sous douane jusqu'à ce que l'importateur paie les droits. Les importateurs sont tenus de faire des déclarations d'importation au service des douanes et de payer les droits sur-le-champ. La plupart des importateurs soumettent ces déclarations par voie électronique avant l'arrivée des marchandises et effectuent des virements de fonds électroniques à l'administration des douanes lorsque les marchandises sont déchargées de navires ou d'avions ou lorsque les trains ou les camions franchissent la frontière douanière.

IG11. L'État contrôle une ressource – le droit à recevoir – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le franchissement par les marchandises de la frontière douanière. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les marchandises franchissent la frontière, ou dès qu'il est en mesure d'évaluer de façon fiable les droits à recevoir.

Droits de succession (paragraphe 65)

IG12. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose des droits de succession de 40 % sur toutes les successions évaluées à plus de 500 000 unités monétaires (UM). Les médecins et les dirigeants de sociétés de pompes funèbres sont tenus de notifier l'administration fiscale de tout décès. Un évaluateur fait alors une évaluation provisoire de la succession pour déterminer si des droits seront à payer. Les exécuteurs testamentaires sont tenus de déposer un inventaire de la succession auprès de l'administration fiscale, qui évalue la succession et détermine les droits dus en provenance de la succession. L'homologation ne peut être accordée avant l'acquittement de tous les droits. En raison des complexités du droit des successions et des fréquentes procédures en matière d'évaluation, il faut en moyenne quatre ans pour régler les successions et recouvrer les droits dus.

IG13. L'État contrôle une ressource, les droits de succession à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, constitué par le décès d'une personne possédant des biens imposables. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle la personne décède, ou

dans la période subséquente dès qu'il est en mesure d'évaluer l'actif successoral de façon fiable.

Impôt foncier (paragraphe 65)

IG14. Une autorité locale (entité présentant les états financiers) prélève un impôt de un pour cent (1 %) de la valeur estimée de tous les biens relevant de sa compétence. La période de reporting de l'autorité locale court du 1er juillet au 30 juin. Les droits sont exigibles le 31 juillet, les avis d'imposition étant envoyés aux propriétaires fonciers en juillet, les paiements requis avant le 31 août. Si les impôts sont impayés à cette date, les propriétaires fonciers encourent des pénalités au taux d'intérêt de trois pour cent (3 %) par mois sur le montant impayé. La loi fiscale permet à l'autorité locale de saisir et de vendre un bien immobilier pour recouvrer les impôts impayés.

IG15. L'État contrôle une ressource, les impôts fonciers à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, à savoir le jour de l'exigibilité des impôts, le 31 juillet. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ce jour a lieu.

Encaissement par anticipation de l'impôt sur le revenu (paragraphe 66)

IG16. L'État A (l'entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu de tous les résidents du pays. La période fiscale et la période de reporting vont du 1er janvier au 31 décembre. Les travailleurs indépendants assujettis sont tenus d'estimer leur revenu pour l'année et d'acquitter l'impôt sur le revenu correspondant avant le 24 décembre de l'année précédente. La législation fiscale précise que le calcul de l'estimation correspond au montant dû au titre du dernier calcul définitif, plus un dixième, à moins que l'assujetti ne soit en mesure de justifier un montant inférieur avant le 24 décembre (des pénalités s'appliquent si le calcul des impôts par l'assujetti se révèle significativement inférieur au montant final dû). Postérieurement à la période fiscale, les travailleurs indépendants assujettis déposent leur déclaration fiscale et reçoivent des remboursements ou versent un impôt supplémentaire à l'État.

IG17. Les ressources reçues avant le 24 décembre de travailleurs indépendants assujettis sont des encaissements par anticipation des impôts dus au titre de l'année suivante. L'événement imposable est la réalisation du revenu pendant la période fiscale qui n'a pas commencé. L'entité présentant les états financiers comptabilise l'augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et l'augmentation d'un passif (encaissements par anticipation).

Subvention octroyée à d'autres collectivités à des fins générales (paragraphes 14 à 16, 76)

IG18. Le gouvernement national (le cédant) accorde une subvention de 10 millions d'UM à une autorité locale dans une zone socialement et économiquement défavorisée. L'autorité locale (l'entité présentant les états financiers) est tenue de par sa constitution d'entreprendre divers programmes sociaux ; toutefois, elle a des ressources insuffisantes pour entreprendre l'ensemble de ces programmes sans aide. Aucune stipulation n'est attachée à la subvention. Toutes les collectivités locales sont tenues de préparer et de présenter des états financiers audités à usage général.

IG19. Aucune stipulation n'étant attachée à ces subventions, et en l'absence d'obligation de performance, les transferts sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ils sont reçus ou à recevoir par l'autorité locale.

Transfert avec stipulations qui ne satisfont pas à la définition d'une condition (paragraphes 20 à 25)

IG20. Un gouvernement national effectue un transfert en trésorerie de 50 millions d'UM à un organisme de logement social relevant d'une collectivité locale en spécifiant :

(a) qu'elle augmente le stock de logements sociaux de 1 000 unités supplémentaires en plus de toutes autres augmentations planifiées ; ou

(b) qu'elle utilise le transfert de trésorerie d'autres façons pour soutenir ses objectifs de logement social.

Si aucune de ces stipulations n'est satisfaite, l'entité destinataire doit restituer la trésorerie au gouvernement national.

IG21. L'organisme de logement social relevant de la collectivité locale comptabilise une augmentation d'un actif (trésorerie) et un produit d'un montant de 50 millions d'UM. Les stipulations du contrat de transfert sont énoncées en termes assez vagues afin de ne pas imposer au destinataire une obligation de performance, l'obligation de performance est imposée par le mandat de gestion de l'entité, non par les caractéristiques du transfert.

Transfert au profit d'une université du secteur public, assorti de restrictions (paragraphes 19 et 76)

IG22. Le gouvernement national (le cédant) transfère à une université (l'entité présentant les états financiers) un terrain de 200 hectares dans une grande ville pour l'établissement d'un campus d'université. Le contrat de transfert spécifie que le terrain doit être utilisé pour un campus mais ne spécifie pas que le terrain doit être restitué s'il n'est pas utilisé pour un campus.

IG23. L'université comptabilise le terrain à l'actif dans l'état de la situation financière de la période de reporting au cours de laquelle il obtient le contrôle de ce terrain. Le terrain devrait être comptabilisé à sa juste valeur selon IPSAS 17. La restriction ne répond pas à la définition d'un passif ni ne satisfait aux critères de comptabilisation au passif. Par conséquent, l'université comptabilise le produit au titre du terrain dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le terrain est comptabilisé à l'actif.

Subvention octroyée à d'autres collectivités, assortie de conditions (paragraphes 07 à 18)

IG24. Le gouvernement national (le cédant) octroie 10 millions d'UM à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) pour qu'ils soient utilisés à l'amélioration et au maintien du réseau de transport en commun. De manière spécifique, l'argent doit être utilisé comme suit : 40 % consacrés à la modernisation des systèmes de chemins de fer et réseau de tramway existants, 40 % aux nouveaux systèmes de chemins de fer et de tramways et 20 % à l'achat et aux améliorations apportées au matériel roulant. Selon les termes de la subvention, l'argent ne peut être

utilisé que comme stipulé et la collectivité locale est tenue d'inclure une note dans ses états financiers audités à usage général détaillant la manière dont l'argent de la subvention a été dépensé. Le contrat exige que la subvention soit dépensée comme spécifié dans l'année en cours ou soit restitué au gouvernement national.

IG25. La collectivité locale comptabilise l'argent de la subvention à l'actif. La collectivité locale comptabilise aussi un passif au titre de la condition afférente à la subvention. À mesure que la province satisfait à la condition, c'est-à-dire à mesure qu'elle fait des dépenses autorisées, elle réduit le passif et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le passif est acquitté.

Subvention de recherche (en substance, opération avec contrepartie directe) (paragraphe 8)

IG26. Une grande entreprise qui fabrique des produits de nettoyage (le cédant) donne de l'argent à une université publique (l'entité présentant les états financiers) pour mener des recherches sur l'efficacité d'un certain composé chimique dans le nettoyage rapide des graffiti. L'entreprise stipule que les résultats de la recherche doivent être partagés avec elle avant leur annonce au public et qu'elle a le droit de faire une demande de brevet sur le composé.

IG27 Il s'agit d'une opération avec contrepartie directe. En échange de la subvention, l'université fournit des services de recherche et un actif incorporel, le droit (à un avantage économique futur) de bénéficier des résultats de la recherche. IPSAS 9 et IPSAS 31, A*ctifs incorporels*, s'appliquent à cette opération.

Remise des dettes (paragraphes 84 à 87)

IG28. Le gouvernement national (le cédant) a prêté à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) 20 millions d'UM pour lui permettre de construire une station de traitement des eaux. Suite à un changement de politique, le gouvernement national décide d'accorder une remise de dettes. Aucune stipulation n'est attachée à la remise de dettes. Le gouvernement national écrit à la collectivité locale et l'informe de sa décision ; il joint aussi les documents relatifs au prêt, qui ont été annotés et mentionnent qu'il a été renoncé au prêt.

IG29. Lorsqu'elle reçoit la lettre et les documents du gouvernement national qui lui communique cette décision, la collectivité locale décomptabilise le passif au titre du prêt et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le passif est décomptabilisé.

Achat de biens avec des composantes de contrepartie directe et des composantes sans contrepartie directe (paragraphes 8 à 11, 39 à 41)

IG30. Une école publique (l'entité présentant les états financiers) achète à une collectivité locale, pour 50 000 UM, un terrain ayant une juste valeur de 100 000 UM. L'entité présentant les états financiers conclut que l'opération sans contrepartie directe comporte deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Une composante consiste en l'achat de la moitié du terrain pour 50 000 UM, l'autre, est une opération sans contrepartie directe qui transfère l'autre moitié du terrain à l'école.

IG31. Dans ses états financiers à usage général relatifs à la période de reporting au cours de laquelle l'opération a lieu, l'école publique comptabilise les terrains à 100 000 UM, (un coût de 50 000 UM et un transfert de 50 000 UM) une réduction de son actif de trésorerie de 50 000 UM et le produit d'une opération sans contrepartie directe de 50 000 UM (la juste valeur de l'augmentation de l'actif net comptabilisé).

Legs proposé (paragraphes 90 à 92)

IG32. Une jeune diplômée d'une université publique de 25 ans (la cédante) désigne dans son testament l'université (l'entité présentant les états financiers) comme ayant-droit principal. Ceci est communiqué à l'université. La diplômée est célibataire et sans enfant et son actif successoral est évalué actuellement à 500 000 UM.

IG33. L'université publique ne comptabilise pas d'actif ou de produit dans ses états financiers à usage général pendant la période au cours de laquelle le testament est fait. L'événement passé pour un legs est le décès du testateur (le cédant), ce qui ne s'est pas produit.

Promesse de donations – Appel à la télévision en faveur d'un hôpital public (paragraphe 104)

IG34. Dans la soirée du 30 juin 20X5, une station locale de télévision fait un appel de collecte de fonds pour un hôpital public (l'entité présentant les états financiers). La date de reporting annuelle des états financiers de l'hôpital public est le 30 juin. Les téléspectateurs promettent par téléphone ou par courrier électronique d'envoyer des donations pour un montant d'argent spécifié. À la conclusion de l'appel, 2 millions d'UM avaient été promis. Les donations promises ne sont pas irrévocables pour ceux qui font la promesse de dons. L'expérience relative à des appels précédents indique qu'environ 75 % des donations promises seront faites.

IG35 L'hôpital public ne comptabilise pas de montant dans ses états financiers à usage général en ce qui concerne les promesses de donations. L'entité ne contrôle pas les ressources liées aux promesses car elle ne peut pas exclure ou réguler l'accès des cédants potentiels aux avantages économiques ou au potentiel de services des ressources promis, par conséquent, elle ne peut pas comptabiliser l'actif ou les produits liés avant que la donation ne soit irrévocable pour le donateur.

Amende (paragraphe 88 à 89)

IG36. Une grande entreprise est déclarée coupable de la pollution d'une rivière. Comme pénalité, elle est tenue de la nettoyer et de payer une amende de 50 millions d'UM. La société a une situation financière saine et est capable de payer l'amende. La société a annoncé qu'elle ne fera pas appel.

IG37. L'État (l'entité présentant les états financiers) comptabilise une créance et des produits de 50 millions d'UM dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'amende est imposée.

Assistance externe comptabilisée (paragraphes 76 à 82)

IG38. Le gouvernement national A (l'entité présentant les états financiers) conclut un contrat d'aide externe avec le gouvernement national B, qui fournit au gouvernement national A des subventions d'aide au développement pour soutenir certains objectifs

en matière de santé du gouvernement national A sur une période de deux ans. Le contrat d'assistance externe est irrévocable pour les deux parties. Le contrat spécifie les détails de l'aide au développement à recevoir par le gouvernement national A. Le gouvernement A évalue à 5 millions d'UM la juste valeur de l'aide au développement.

IG39. Lorsque le contrat d'aide externe devient irrévocable, le gouvernement national A comptabilise un actif (une créance) du montant de 5 millions d'UM, et de produits du même montant. Les ressources répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation lorsque le contrat devient irrévocable. Aucune condition n'est attachée à ce contrat qui impose la comptabilisation d'un passif par l'entité.

Produits d'un organisme d'aide (paragraphes 76, 93 à 97)

IG40. L'Agence d'Aide à l'environnement compte sur le financement d'un groupe de gouvernements. Les gouvernements ont signé un contrat formel qui détermine le pourcentage du budget approuvé de l'Agence d'Aide à l'environnement que chaque gouvernement financera. L'Agence d'Aide à l'environnement peut uniquement utiliser les fonds pour satisfaire aux charges de l'année budgétaire pour laquelle les fonds sont fournis. L'exercice de l'Agence d'Aide à l'environnement commence le 1er janvier. Le budget de l'Agence d'Aide à l'environnement est approuvé au cours du mois d'octobre précédent et les factures sont envoyées par la poste aux différents gouvernements dix jours après l'approbation du budget. Certains gouvernements paient avant le commencement de l'exercice et certains pendant l'exercice. Toutefois, sur la base de l'expérience passée, il est tout à fait improbable que certains gouvernements paient ce qu'ils doivent, soit pendant l'exercice, soit à une date future.

IG41. Pour l'année budgétaire 20X8, le profil des montants et le calendrier des paiements étaient les suivants :

	(En millions d'UM)
Budget approuvé le 24 octobre 20X7	55
Montant facturé le 4 novembre 20X7	55
Transferts reçus au 31 décembre 20X7	15
Transferts reçus pendant 20X8	38
Montant non reçu au 31 décembre 20X8 et peu susceptible d'être reçu	2

IG42. En 20X7, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise un actif de 15 millions d'UM pour le montant de transferts reçus avant le début de 20X8, car il a le contrôle sur un actif lorsque le transfert est reçu et déposé dans son compte bancaire. Un passif équivalent à 15 millions d'UM, correspondant aux produits reçus par anticipation, est comptabilisé.

IG43. En 20X8, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise 53 millions d'UM de produits en provenance de transferts. Dans les notes annexes à ses états financiers à usage général, il mentionne que 55 millions d'UM ont été facturés et qu'une provision pour créances douteuses de 2 millions d'UM a été établie.

Services en nature comptabilisés en produits (paragraphes 43, 93 à 97)

IG44. L'État cédant A a un accord avec l'entité du secteur public présentant ses états financiers, Aid Agency Inc, par lequel l'État A fournit du riz pour satisfaire à ses engagements financiers envers Aid Agency Inc. Sur la base de la capacité aléatoire du gouvernement A à honorer ses engagements dans le passé, Aid Agency Inc. a adopté comme méthode comptable de ne pas comptabiliser l'actif et les produits avant la réception du riz promis. L'État A promet de fournir à Aid Agency Inc. 300 000 UM au cours de 20X5. L'état A transfère ultérieurement 1 000 tonnes de riz à Aid Agency Inc. le 12 janvier 2005. Le transfert du riz a lieu dans l'un des ports de la nation du cédant. Selon les détails du contrat de financement conclu entre Aid Agency Inc. et l'État A, le riz est évalué au montant antérieurement convenu de 300 UM par tonne, résultant en ce que le transfert de 1 000 tonnes de riz acquitte pleinement l'engagement financier de 300 000 UM de l'État A. Pendant les mois de février et mars 20X5, Aid Agency Inc. fournit le riz à un réseau d'agences de distribution locales dans les nations B et C afin de répondre aux besoins de gens affamés.

IG45. Le 12 janvier 20X5, le prix du marché de 1 000 tonnes de riz était de 280 000 UM sur le territoire de l'État A ; de 250 000 UM sur le marché mondial des matières premières ; de 340 000 UM sur le territoire de la nation destinataire B et de 400 000 UM sur le territoire de la nation destinataire C.

IG46. La juste valeur du riz au moment de la donation doit être déterminée pour évaluer le produit que Aid Agency Inc. comptabilise. L'accord financier entre le donateur et l'organisme d'aide, qui permet d'évaluer le riz à 300 UM par tonne, dépend d'un contrat privé conclu entre les deux parties et ne traduit pas nécessairement la juste

valeur du riz. Tant Aid Agency Inc. que l'État donateur A ont le choix d'acheter le riz sur le marché mondial au prix inférieur de 250 000 UM. Les prix de marché domestiques semblent susceptibles de fluctuer – soit par suite des barrières commerciales, soit, dans le cas des pays destinataires, de distorsions temporaires dues à de graves pénuries de nourriture et peuvent ne pas refléter un transfert entre un acheteur bien informé et consentant et un vendeur bien informé et consentant dans un marché ordonné. Par conséquent, le prix de marché mondial de 250 000 UM est le reflet le plus fiable et pertinent de la juste valeur du riz objet de la donation. Aid Agency Inc. comptabilise une augmentation de l'actif (stock de riz) et un produit de 250 000 UM dans ses états financiers à usage général pour l'année dans laquelle le transfert est reçu.

Présentation de services en nature non comptabilisés (paragraphes 98 à 102, 108)

IG47. Les méthodes comptables d'un hôpital public (l'entité présentant les états financiers) consistent à comptabiliser les services bénévoles reçus en tant qu'actifs et produits lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actifs. L'hôpital engage les services de bénévoles dans le cadre d'un programme organisé. Le but principal du programme est de faire connaître aux bénévoles l'environnement hospitalier et de promouvoir la carrière d'infirmier(ère). Les bénévoles doivent avoir au moins seize ans et sont initialement tenus de s'engager pendant six mois à travailler en équipe pendant quatre heures une matinée ou un après-midi par semaine. Chaque bénévole commence par une séance de formation afin de pouvoir s'orienter au sein de l'hôpital. De nombreuses écoles secondaires permettent à leurs élèves de prendre part à cette activité dans le cadre de leur programme éducatif. Les bénévoles travaillent sous la direction d'un(e) infirmier(ère) qualifié(e) et effectuent des tâches qui ne relèvent pas des tâches des infirmiers (infirmières), telles que rendre visite aux malades et faire la lecture aux malades. L'hôpital public ne paie pas les bénévoles et il n'engagerait pas de personnel pour accomplir le travail des bénévoles si ceux-ci n'étaient pas disponibles.

IG48. L'hôpital analyse les contrats qu'il a avec les bénévoles et conclut qu'au moins pour les six premiers mois de tout nouveau bénévole, il a un contrôle suffisant sur les services à fournir par le bénévole pour répondre à la définition du contrôle d'un actif. L'hôpital conclut aussi qu'il reçoit un potentiel de service de la part des bénévoles, qui satisfait à la définition d'un actif. Toutefois, il conclut qu'il ne peut pas évaluer de façon fiable la juste valeur des services fournis par les bénévoles, car il n'y a pas de postes équivalents rémunérés soit à l'hôpital, soit dans d'autres organisations charitables ou de santé dans la région. L'hôpital ne comptabilise pas les services en nature fournis par les bénévoles. L'hôpital présente le nombre d'heures de service fournies par les bénévoles au cours de la période de reporting et une description des services fournis.

Apport des contributeurs (paragraphes 37 à 38)

IG49. En 20X0, les cités voisines d'Altonae, de Berolini et de Cadomi forment le Service de Production d'Électricité des Trois Villes (SPETV) (l'entité présentant les états financiers). La charte établissant le SPETV est irrévocable pour les municipalités et prévoit un droit de propriété égal qui ne peut être modifié que par contrat. Les villes

contribuent chacune 25 millions d'UM pour l'établissement du SPETV. Ces apports satisfont à la définition d'un apport de contributeurs, que l'entité comptabilise en tant que tel. La charte prévoit aussi que les villes achètent la production du SPETV proportionnellement à leur quote-part de détention. Le prix d'achat est égal au total des coûts de production. En 20X9, la ville de Berolini a donné son approbation pour la construction d'une fonderie d'aluminium dans la ville, ce qui amènera son besoin d'électricité à doubler. Les trois villes conviennent de modifier la charte du SPETV pour permettre à Berolini de faire un apport de la part des contributeurs pour permettre la construction de capacité de génération d'électricité supplémentaire. Après une évaluation indépendante du SPETV, les villes conviennent que Berolini puisse faire un apport de 50 millions d'UM et porter sa quote-part de détention à 49,9 %, Altonae et Cadomi conservant chacune 25,05 %.

IG50. Lorsque la modification apportée à la charte devient irrévocable, le SPETV comptabilisera une augmentation de l'actif de 50 millions d'UM (en trésorerie ou en apport à recevoir des contributeurs) et un apport des contributeurs de 50 millions d'UM.

Caractéristiques de contrat de subventions n'imposant pas la comptabilisation d'un passif (paragraphes 20 à 25)

IG51. Le Service des Parcs nationaux (l'entité présentant les états financiers) du pays A reçoit une subvention de 500 000 UM d'un organisme d'aide bilatérale du pays B. L'accord de subvention stipule qu'elle doit être consacrée à la réhabilitation des zones de déforestation des réserves naturelles sauvages existantes du pays A, mais que si l'argent n'est pas utilisé pour le but énoncé, il doit être restitué au pays B. Les clauses de l'accord de subvention sont exécutoires devant les tribunaux du pays A et devant les cours de justice internationales. C'est la treizième année que le Service des Parcs nationaux reçoit une subvention de ce type en provenance du même cédant. Au cours des années antérieures, la subvention n'a pas été utilisée selon les stipulations mais a été utilisée pour acheter des terrains supplémentaires adjacents aux parcs nationaux en vue de leur intégration dans les parcs. Le Service des Parcs nationaux n'a entrepris aucune réhabilitation des zones de déforestation au cours des treize dernières années. L'organisme d'aide bilatérale du pays B est conscient de la violation de la clause de l'accord.

IG52. Le Service des Parcs nationaux analyse l'opération et conclut que bien que les clauses de l'accord de subvention soient exécutoires, du fait que l'organisme d'aide bilatérale n'a pas fait appliquer la condition dans le passé, et n'a donné aucune indication qu'il le ferait jamais, les clauses ont la forme d'une stipulation et d'une condition, mais n'en ont pas la substance. Le Service des Parcs nationaux comptabilise une augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et produits de subvention ; il ne comptabilise pas de passif.

Informations fournies dans les états financiers de l'État A (paragraphe 106 à 108)

IG53. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 20X2, l'État A prépare et présente des états financiers préparés pour la première fois selon les IPSAS. Il fournit les informations suivantes dans ses états financiers :

État de la performance financière

	20X2 (CU',000)	20X1 (CU',000)
Produits des opérations sans contrepartie directe		
Produit de l'impôt		
Produit de l'impôt sur le revenu (notes 4 et 8)	XXX	XXX
Taxe sur les biens et services (note 5)	XXX	XXX
Droits de succession (notes 6 et 9)	XX	XX
Produits des transferts		
Transferts provenant d'autres États (note 7)	XXX	XXX
Dons, donations, biens en nature (note 13)	X	X
Services en nature (notes 15 et 16)	X	X

État de la situation financière

Actifs courants		
Comptes courants bancaires	XX	XX
Impôts à recevoir		
Taxes sur les biens et services à recevoir (note 5)	XX	XX
Transferts à recevoir		
Transferts à recevoir d'autres États (note 7)	X	X
Actifs non courants		
Terrains (note 11)	XXX	XXX
Immobilisations corporelles (notes 12 et 14)	XX	XX
Passifs courants		
Passifs comptabilisés au titre d'accords de transfert (note 10)	XX	XX
Encaissements par anticipation		
Impôts	X	X
Transferts	X	X

Notes annexes aux états financiers :

Méthodes comptables

Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe

1. Les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés conformément aux dispositions de la Norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts).* Toutefois, l'État applique les dispositions transitoires de cette Norme en ce qui concerne les impôts sur le revenu et les droits de succession.

   En dehors des impôts sur le revenu et des droits de succession, les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés dans la période dans laquelle

l'événement imposable se produit, à condition que les actifs répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif. Les impôts sur le revenu et les droits de succession sont comptabilisés dans la période au cours de laquelle le paiement au titre de l'impôt est reçu (voir notes 4 et 6).

2. Les actifs et les produits générés par les opérations de transfert sont comptabilisés au cours de la période dans laquelle l'accord de transfert devient irrévocable, à l'exception de quelques services en nature. L'État ne comptabilise que les services en nature qui sont reçus dans le cadre d'un programme organisé et pour lesquels il peut déterminer une juste valeur en référence aux taux du marché. Les autres services en nature ne sont pas comptabilisés.

3. Lorsqu'un transfert est soumis à des conditions qui, si elles ne sont pas remplies, exigent le retour des ressources transférées, l'État comptabilise un passif jusqu'à ce que la condition soit remplie.

Base d'évaluation des grandes catégories de produits générés par des opérations sans contrepartie directe

Impôts

4. Le produit de l'impôt sur le revenu est évalué à la valeur nominale de la trésorerie et des équivalents de trésorerie reçus pendant la période de reporting. L'État élabore actuellement un modèle statistique pour l'évaluation du produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement. Ce modèle utilise les statistiques fiscales compilées depuis 19X2 ainsi que d'autres informations statistiques, y compris le salaire hebdomadaire moyen, le produit intérieur brut et les indices des prix à la consommation et à la production. L'État prévoit que le modèle sera capable d'évaluer de façon fiable le produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement pour la période de reporting prenant fin en 20X4. L'État ne comptabilise pas de montant au titre des créances d'impôts sur le revenu.

5. Les actifs et les produits relatifs à la taxe sur les biens et les services sont évalués initialement à la juste valeur des actifs revenant à l'État pendant la période de reporting, principalement en trésorerie, équivalents de trésorerie et créances de taxes sur les biens et les services. Les informations sont compilées à partir des déclarations fiscales relatives aux biens et aux services soumises par les assujettis au cours de l'année et à partir d'autres montants estimés comme étant dus à l'État. Le taux de conformité des déclarations des assujettis est élevé et le taux d'erreur faible, grâce à l'utilisation du système de déclaration électronique établi en 20X0. Les taux de conformité élevés et les faibles taux d'erreurs ont permis à l'État d'élaborer un modèle statistique fiable pour l'évaluation des produits acquis en provenance de cette taxe.

   Les créances de taxes sur les biens et services sont l'estimation du montant dû au titre des taxes attribuables à la période de reporting qui demeurent impayées au 31 décembre 20X2, minorée d'une provision pour créances douteuses.

6. Des droits de succession de 40 % sont prélevés sur toutes les successions des personnes décédées, toutefois, les 400 000 premières unités monétaires (UM) de chaque succession sont exonérées d'impôt. Les actifs et les produits en provenance des droits de succession sont évalués à la valeur nominale de la trésorerie reçue pendant la période de reporting ou

à la juste valeur à la date d'acquisition d'autres actifs reçus pendant la période, comme déterminé par référence aux valorisations du marché ou par l'appréciation indépendante d'un évaluateur professionnel.

Produits des transferts

7. Les actifs et les produits comptabilisés par suite d'un transfert sont évalués à la juste valeur des actifs comptabilisés à la date de comptabilisation. Les actifs monétaires sont évalués à leur valeur nominale à moins que la valeur temps de l'argent ne soit significative, auquel cas la valeur actuelle est utilisée en appliquant un taux d'actualisation qui traduit le risque inhérent à la détention de l'actif. Les actifs non monétaires sont évalués à leur juste valeur, laquelle est déterminée par référence aux valeurs du marché observables ou par l'estimation indépendante d'un évaluateur professionnel. Les créances sont comptabilisées lorsqu'un accord de transfert irrévocable est en place mais lorsque de la trésorerie ou d'autres actifs n'ont pas été reçus.

Impôts non évaluables de façon fiable dans la période au cours de laquelle a lieu l'événement imposable

8. L'État n'est pas en mesure d'évaluer directement les actifs résultant de l'impôt sur le revenu dans la période au cours de laquelle l'ensemble des assujettis réalisent leurs produits et, par conséquent, appliquent les dispositions transitoires de IPSAS 23, *Produits d'opérations sans contrepartie directe* (*impôts et transferts*) pour élaborer un modèle d'évaluation indirecte des produits dans la période au cours de laquelle les assujettis réalisent leurs produits. L'État estime qu'il sera en mesure d'évaluer de façon fiable l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement en appliquant le modèle pour la période de reporting prenant fin le 31 décembre 20X4.

9. En ce qui concerne les droits de succession, en raison des niveaux actuellement élevés de non-conformité avec la législation, l'État n'est pas en mesure d'évaluer le montant des actifs et produits acquis dans la période au cours de laquelle les personnes possédant des biens imposables décèdent. L'État comptabilise par conséquent les droits de succession lorsqu'il reçoit le paiement des droits. L'administration fiscale poursuit ses travaux pour élaborer une méthode fiable d'évaluation au cours de l'année où a lieu l'événement imposable des actifs à recevoir et des produits.

Passifs comptabilisés au titre de transferts

10. Au 31 décembre 20X2, l'État a comptabilisé un passif de XX 000 UM, lié à un transfert à son profit, subordonné à la condition qu'il construise un hôpital public. Au 31 décembre, l'État avait reçu un paiement en trésorerie, toutefois, la construction de l'hôpital n'avait pas commencé, bien que des appels d'offre en vue de sa construction aient été lancés le 30 novembre 20X2.

Actifs soumis à des restrictions

11. Au cours de 20X2, des terrains d'une juste valeur de XX 000 UM ont fait l'objet d'une donation, sous réserve de la restriction qu'ils soient utilisés à des fins de santé publique et ne soient pas vendus pendant 50 ans. Le terrain a été acquis par le cédant lors d'une vente aux enchères immédiatement avant son transfert et le prix des enchères en constitue la juste valeur.

12. Les immobilisations corporelles incluent un montant de XX 000 UM, correspondant à la valeur comptable d'un tableau dont il a été fait donation en 19X2 à une galerie d'art contrôlée par l'État, sous restriction que le tableau ne soit pas vendu pendant une période de 40 ans. Le tableau est évalué à sa juste valeur, déterminée par estimation indépendante d'expert.

Grandes catégories de legs, de dons, de donations et de biens en nature reçus

13. Les transferts sont reçus sous forme de dons, de donations et de biens en nature – notamment des fournitures médicales et scolaires (stocks), du matériel médical et scolaire et des œuvres d'art (classés comme matériel). Les dons et donations sont reçus principalement de la part de donateurs privés. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État comptabilisent ces actifs lorsque le contrôle leur en est transmis, d'ordinaire lors de la réception des biens, soit en trésorerie, soit en immobilisations corporelles. L'État n'accepte pas que ces transferts soient assortis de conditions ou de restrictions à moins que la valeur du transfert n'excède XX 000 UM.

14. Au cours de 20X2, dans le cadre de son accord d'aide externe avec l'État C, du matériel informatique, ayant une juste valeur de XX 000 UM, a été fourni à l'État à condition qu'il soit utilisé par le ministère de l'éducation ou soit retourné à l'État C.

Services en nature

15. Les hôpitaux contrôlés par l'État ont reçu des services médicaux en nature de la part de médecins dans le cadre du programme bénévole organisé par la profession médicale. Ces services en nature sont comptabilisés dans l'état de performance financière en produits et charges à leur juste valeur telle que déterminée par référence aux barèmes d'honoraires publiés par la profession médicale.

16. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État ont reçu également le soutien de la part de bénévoles dans le cadre de programmes d'accueil et de guide des galeries d'art, d'aide aux enseignants et des visiteurs d'hôpitaux. Ces bénévoles apportent un soutien précieux à ces entités dans la réalisation de leurs objectifs, toutefois, les services fournis ne peuvent pas être mesurés de façon fiable car il n'y a pas de position rémunérée équivalente, sur les marchés locaux, et, en l'absence de bénévoles, les services ne seraient pas fournis. L'État ne comptabilise pas ces services dans les états de la situation financière ou de la performance financière.

Prêts assortis de conditions avantageuses (paragraphes 105A à 105B)

IG54. Une entité obtient un crédit de 6 millions d'UM auprès d'un organisme multilatéral de développement afin de construire 10 écoles au cours des 5 prochaines années. Le crédit est soumis aux conditions suivantes :

- Le crédit n'est pas remboursable à hauteur de 1 million d'UM sous réserve de la construction des écoles.
- Le crédit est remboursable à hauteur de 5 millions d'UM comme suit :
- Année 1 : aucun remboursement du capital
- Année 2 : 10% du capital à rembourser
- Année 3 : 20% du capital à rembourser

- Année 4 : 30% du capital à rembourser
- Année 5 : 40% du capital à rembourser
- Le crédit porte intérêts au taux annuel de 5% sur toute sa durée (supposons que les intérêts sont versés annuellement à terme échu). Le taux d'intérêts du marché pour un crédit comparable est de 10%.
- Dans la mesure où les écoles n'ont pas été construites le crédit est à rembourser au donateur (supposons que le donateur dispose d'un système de suivi et que par le passé il a exigé le remboursement des fonds non dépensés).
- L'entité a construit les écoles suivantes sur la durée du crédit :
- Année 1 : 1 école achevée
- Année 2 : 3 écoles achevées
- Année 3 : 5 écoles achevées
- Année 4 : 10 écoles achevées

Analyse :

En réalité l'entité a bénéficié d'une subvention de 1 million d'UM et a contracté un prêt de 5 millions d'UM (Nota : une entité apprécierait si en substance le montant de 1 million d'UM constitue un apport des propriétaires ou un produit; supposons pour les besoins de cet exemple qu'il s'agit d'un produit). Elle a également reçu une subvention supplémentaire de 784 550 UM (correspondant à la différence entre le produit du crédit de 5 millions d'UM et la valeur actuelle des flux de trésorerie contractuels du crédit actualisés au taux d'intérêts du marché de 10%).

La subvention de 1 million d'UM + 784 550 UM est comptabilisée selon la présente Norme, et le crédit avec les paiements contractuels associés du capital et des intérêts, selon IPSAS 29.

1. Lors de la comptabilisation initiale, l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Crédit		4 215 450 UM
	Ct	Passif		1 784 550 UM

2. Année 1 : l'entité comptabilise :

Dt		Passif	178 455 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		178 455 UM

(1/10 des écoles construites X 1 784 550 UM)

(Nota : les écritures relatives au remboursement du capital et des intérêts courus n'ont pas été présentées dans l'exemple, qui a pour but d'illustrer la comptabilisation des produits générés par les prêts assortis de conditions avantageuses. Les Exemples d'Application d'IPSAS 29 incluent des exemples complets).

3. Année 2 : l'entité enregistre les écritures suivantes (en supposant que l'entité évalue ultérieurement le prêt assorti de conditions avantageuses au coût amorti) :

Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		356 910 UM

3/10 des écoles construites X 1, 784,500 UM – 178,455 UM déjà comptabilisées)

4. Année 3 : l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Passif	356 910 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		356 910 UM

(5/10 des écoles construites X 1 784 550 UM – 535 365 UM déjà comptabilisées)

5. Année 4 : l'entité enregistre les écritures suivantes :

Dt		Passif	892 275 UM	
	Ct	Produits sans contrepartie directe		892 275 UM

(Toutes les écoles construites, 1, 784,550 UM – 892,275 UM)

Si le prêt assorti de conditions avantageuses était consenti sans autre obligation pour l'entité elle enregistrerait les écritures suivantes lors de la comptabilisation initiale:

Dt		Trésorerie	6 000 000 UM	
	Ct	Crédit		4 215 450 UM
	Ct	Produits sans contrepartie directe		1 784 550 UM

IPSAS 24 — PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier 2013.

IPSAS 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers* a été publiée en décembre 2006.

Depuis cette date, IPSAS 24 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes :

- *Améliorations des IPSAS* (publiées en octobre 2011)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 24

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011

Décembre 2006

IPSAS 24 - PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-6
Définitions	7-13
Budgets approuvés	8-10
Budget initial et budget définitif	11-12
Montants réels	13
Présentation d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels	14-38
Présentation et informations à fournir	21-24
Niveau d'agrégation	25-28
Variations entre le budget initial et le budget définitif	29-30
Base comparable	31-36
Budgets pluriannuels	37-38
Informations fournies dans les notes relatives à la base budgétaire, à la période et au périmètre budgétaires	39-46
Rapprochement entre les montants réels sur une base comparable et les montants réels dans les états financiers	47-53
Date d'entrée en vigueur	54-55
Base des conclusions	
Exemples d'illustrations	

La Norme comptable internationale du secteur public 24, *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers* est formulée dans les paragraphes 1 à 55. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 24 doit 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 des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Objectif

1. La présente Norme 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) et desquels elles sont donc tenues publiquement responsables. La présente Norme impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences significatives entre les montants inscrits au budget et les montants réels. Le respect des dispositions de la présente Norme assurera que les entités du secteur public s'acquittent de leurs obligations de reddition des comptes et améliorera la transparence de leurs états financiers en démontrant (a) le respect du (des) budget(s) approuvé(s) desquels elles sont tenues publiquement responsables et, (b) lorsque le(s) budget(s) et les états financiers sont préparés sur la même base, en démontrant leur performance financière dans la réalisation des résultats budgétés.

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.**

3. La présente Norme s'applique aux entités du secteur public, autres que les entreprises publiques, qui sont tenues ou décident de rendre public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s).

4. La *Préface aux Normes comptables internationales du secteur public* publiée par l'IPSASB explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les IFRS publiées par l'IASB. Les EP sont définies dans la Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.[1]

5. La présente Norme n'impose pas que les budgets approuvés soient rendus publics. Elle n'impose pas non plus que les états financiers fournissent des informations sur des budgets approuvés ou fassent des comparaisons avec des budgets approuvés qui n'ont pas été rendus publics.

6. Dans certains cas, les budgets approuvés seront agrégés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, il peut être imposé que des budgets approuvés distincts soient rendus publics pour certaines activités, certains groupes d'activités ou certaines entités incluses dans les états financiers d'une entité publique ou autre entité du secteur public. Cela peut se produire par exemple, (a) lorsque les états financiers d'un État englobent des organismes ou des programmes publics qui jouissent d'une autonomie opérationnelle et préparent leurs propres budgets ou (b) lorsqu'un budget n'est établi que pour le secteur de l'État au niveau de l'échelon central. La présente Norme s'applique à toutes les entités qui présentent leurs états financiers lorsque les budgets approuvés pour l'entité ou des composantes de ceux-ci sont rendus publics.

[1] L'IPSASB a récemment révisé et a publié de nouveau un certain nombre d' IPSAS. La référence à une IPSAS dans la présente Norme s'applique à une IPSAS révisée, publiée au mois de décembre 2006.

Définitions

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

Par convention comptable, on entend la méthode de la comptabilité d'exercice ou la méthode de la comptabilité de caisse telles que définies dans les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et dans les IPSAS selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Par budget annuel, on entend un budget approuvé pour une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par autorisation budgétaire, on entend une autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.

Par budget approuvé, on entend l'autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de finance, des ordonnances et d'autres décisions liées au revenu ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.

Par base budgétaire, on entend la méthode de comptabilité d'exercice, de caisse ou autre méthode de comptabilité adoptée dans le budget et qui a été approuvée par l'organe législatif.

Par base comparable, on entend les montants réels présentés selon la même convention comptable, la même méthode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.

Par budget définitif, on entend le 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.

Par budget pluriannuel, on entend un budget approuvé pour plus d'une année. Il n'inclut pas les estimations futures publiées ou les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.

Par budget initial on entend le budget initial approuvé pour la période budgétaire.

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

Budgets approuvés

8. Un budget approuvé, tel que défini par la présente Norme, reflète les revenus ou les recettes anticipés susceptibles d'être générés au cours de la période budgétaire annuelle ou pluriannuelle sur la base des plans actuels et des conditions économiques anticipées pendant cette période budgétaire, et les charges ou dépenses approuvées par un organe législatif, qu'il s'agisse d'élus ou d'une autre instance pertinente. Un budget approuvé n'est pas une estimation anticipée ou une projection fondée sur des hypothèses au sujet d'événements futurs et d'éventuelles actions de la direction qui ne sont pas nécessairement susceptibles d'avoir lieu. De même, un budget approuvé diffère d'une

information financière prospective pouvant être sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux, par exemple, une prévision d'un an plus une projection sur cinq ans.

9. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être introduits dans la législation dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres juridictions, l'approbation peut-être fournie sans que le budget devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique des budgets approuvés est que l'autorisation de retirer des fonds du Trésor public ou d'un organe similaire pour des buts convenus et identifiés est octroyée par un organe législatif supérieur ou autre instance appropriée. Le budget approuvé établit l'autorisation de dépenses relatives aux éléments spécifiés. L'autorisation de dépenses est en règle générale considérée comme la limite légale à l'intérieur de laquelle l'entité doit fonctionner. Dans certaines juridictions, le budget approuvé dont l'entité sera tenue responsable peut être le budget initial et dans d'autres, il s'agira du budget définitif.

10. Si un budget n'est pas approuvé avant l'ouverture de la période budgétaire, le budget initial est le budget qui a été initialement approuvé pour être appliqué au cours de l'année budgétaire.

Budget initial et budget définitif

11. Le budget initial peut inclure des montants d'autorisations résiduelles, automatiquement reportées d'exercices antérieurs de par la loi. Par exemple, dans certaines juridictions, les processus budgétaires de l'État incluent une disposition légale qui impose le report en avant automatique des autorisations budgétaires pour couvrir les engagements de périodes antérieures. Les engagements englobent d'éventuels passifs futurs fondés sur un accord contractuel courant. Dans certaines juridictions, ils peuvent être appelés obligations ou engagements et ils comprennent des bons de commandes et des contrats non exécutés dans lesquels les marchandises ou les services n'ont pas encore été reçus.

12. Des autorisations budgétaires supplémentaires peuvent être nécessaires lorsque le budget initial n'a pas envisagé de dispositions adéquates de dépenses résultant, par exemple, d'une guerre ou de calamités naturelles. En outre, il peut y avoir une insuffisance des recettes inscrites au budget durant la période et il peut s'avérer nécessaire d'avoir des virements internes entre les lignes budgétaires ou les postes pour faire face aux priorités de financement pendant la période budgétaire. En conséquence, les fonds alloués à une entité ou à une activité peuvent nécessiter une réduction par rapport au montant initialement autorisé pour la période afin de maintenir la discipline budgétaire. Le budget définitif inclut tous ces changements ou amendements autorisés.

Montants réels

13. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans certaines juridictions, « réalisation du budget », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ou « montant réel ».

Présentation d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels

14. **Sous réserve des dispositions du paragraphe 21, une entité doit présenter une comparaison des montants inscrits au budget dont elle est tenue publiquement responsable et des montants réels soit en tant qu'état financier supplémentaire distinct, soit en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les états financiers présentés pour la même période conformément aux Normes IPSAS. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels doit être présentée séparément pour chaque niveau de tutelle législative :**

    (a) Les montants budgétaires initiaux et définitifs ;

    (b) Les montants réels sur une base comparable ; et

    (c) Sous la forme d'informations fournies dans les notes, une explication des différences significatives entre le budget dont l'entité est tenue publiquement responsable et les montants réels, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers financiers et qu'un renvoi à ces documents figure dans les notes.

15. La présentation dans les états financiers des montants du budget initial et du budget définitif et des montants réels sur une base comparable à celle du budget qui est rendu public complétera le cycle de reddition de 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 inscrits au budget, qu'il s'agisse du budget initial ou du budget définitif (souvent désignées par le terme « écarts» en comptabilité) peuvent aussi être présentées dans les états financiers par souci d'exhaustivité.

16. Une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget aidera les utilisateurs à comprendre les raisons motivant les écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité est tenue publiquement responsable.

17. Une entité peut être tenue ou peut décider de rendre publics son budget initial, son budget définitif ou tant son budget initial que son budget définitif. Dans les situations où tant le budget initial que le budget définitif doivent être rendus publics, les dispositions légales, réglementaires ou autres fourniront souvent un guide pour savoir si une explication s'impose, selon le paragraphe 14(c), quant aux différences significatives entre les montants réels et les montants prévus au budget initial ou les montants réels et les montants du budget définitif. En l'absence d'un tel guide, les différences significatives peuvent être déterminées par référence, par exemple, (a) aux différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget initial pour se concentrer sur la performance par rapport au budget initial, ou (b) aux différences entre les montants réels et les montants du budget définitif pour se concentrer sur la conformité au budget définitif.

18. Dans de nombreux cas, le montant du budget définitif et le montant réel seront identiques. Cela tient au fait que l'exécution budgétaire fait l'objet d'un suivi au cours de la période de reporting et que le budget initial connaît une révision progressive pour

refléter l'évolution des conditions, le changement de circonstances et d'expériences pendant la période de reporting. Le paragraphe 29 de la présente Norme impose la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif. Ces informations à fournir, ainsi que celles imposées par le paragraphe 14 ci-dessus, assureront que les entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) sont tenues publiquement responsables de leur performance par rapport au budget approuvé pertinent et qu'elles s'y conforment.

19. Les discussions et analyses de la direction, les passages en revue des opérations ou autres rapports publics fournissant des commentaires sur la performance et les réalisations de l'entité pendant la période, y compris les explications de toutes différences significatives par rapport aux montants budgétaires, sont souvent publiés en parallèle avec les états financiers. Conformément au paragraphe 14(c) de la présente Norme, une explication des différences significatives entre les montants réels et les montants inscrits au budget sera incluse dans les notes annexes aux états financiers à moins qu'elle ne figure (a) dans d'autres rapports ou documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et que (b) les notes annexes aux états financiers identifient les rapports ou documents dans lesquels figure cette explication.

20. Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou activités incluses dans les états financiers, les dispositions du paragraphe 14 ne s'appliqueront qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Cela signifie que lorsque, par exemple, un budget n'est préparé que pour le secteur État d'une entité de l'échelon central présentant les états financiers, les informations à fournir imposées par le paragraphe 14 ne le seront qu'en ce qui concerne le secteur État de l'administration publique.

Présentation et informations à fournir

21. **Une entité présente la comparaison entre les montants inscrits au budget et les montants réels en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les principaux états financiers uniquement lorsque les états financiers et le budget sont établis sur une base comparable.**

22. La comparaison des montants budgétaires et des montants réels peut être présentée dans un état financier distinct (Etat de la comparaison des montants budgétaires et des montants réels ou dans un état à titre similaire) inclus dans le jeu complet d'états financiers tel que spécifié dans IPSAS 1. Sinon, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, c'est-à-dire, selon la même convention comptable pour la même entité et la même période de reporting, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires peuvent être ajoutées aux principaux états financiers existants présentés conformément aux IPSAS. Ces colonnes supplémentaires identifieront les montants du budget initial et du budget définitif et, si l'entité en décide ainsi, les écarts entre les montants inscrits au budget et les montants réels.

23. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, un état distinct de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est présenté. Dans de tels cas, pour s'assurer que les lecteurs n'interprètent pas mal l'information financière préparée selon des bases différentes, les états financiers

pourraient préciser de manière utile que la base budgétaire est différente de la convention comptable et que « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » est préparé sur la base budgétaire.

24. Dans les juridictions où les budgets sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et englobent le jeu complet d'états financiers, des colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être ajoutées à tous les principaux états financiers exigés par les Normes comptables internationales pour le secteur public. Dans de tels cas, les colonnes budgétaires supplémentaires peuvent être incluses dans les principaux états financiers également adoptés pour la présentation du budget. Dans certaines juridictions, les budgets préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice peuvent être présentés sous la forme de certains seulement des principaux états financiers qui constituent le jeu complet d'états financiers tels que spécifiés par les Normes comptables internationales pour le secteur public – par exemple, le budget peut être présenté comme un état de performance financière ou un tableau des flux de trésorerie, des informations supplémentaires étant fournies dans les annexes justificatives.

Niveau d'agrégation

25. Les documents budgétaires peuvent fournir de nombreux détails au sujet d'activités, de programmes ou d'entités spécifiques. La présentation de l'information sur le budget et de l'information sur l'exécution cohérente avec ces grandes catégories et chapitres de budget ou lignes budgétaires veillera à ce que des comparaisons soient effectuées au niveau de la tutelle de l'organe législatif ou autre instance identifiée dans les documents budgétaires. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des chapitres du budget communs, des classifications budgétaires ou des lignes budgétaires communes en vue de leur présentation aux élus ou à un autre organe national faisant autorité qui les approuve.

26. IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, impose que les états financiers fournissent des informations qui satisfont à un certain nombre de caractéristiques qualitatives, y compris des informations qui soient :

(a) pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre ; et

(b) fiables, en ce sens que les états financiers :

(i) présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité ;

(ii) traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique ;

(iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;

(iv) sont prudents ; et

(v) sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

27. Dans certains cas, il convient de regrouper les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés en vue de leur présentation dans des états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme. Un tel regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter un surcroît d'information et pour refléter des niveaux pertinents de

surveillance de l'organe législatif ou autre autorité de tutelle. La détermination du niveau d'agrégation fera intervenir le jugement professionnel. Ce jugement s'exercera dans le contexte de l'objectif de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière selon les grandes lignes du paragraphe 26 ci-dessus et de l'annexe A de IPSAS 1, qui résume les caractéristiques qualitatives de la présentation de l'information financière.

28. Une information budgétaire complémentaire, y compris l'information concernant les réalisations en matière de services, peut être présentée dans des documents autres que les états financiers. Un renvoi depuis les états financiers vers de tels documents est recommandé, en particulier pour relier les données du budget et les données d'exécution aux données budgétaires non financières et aux réalisations en matière de services.

Variations entre le budget initial et le budget définitif

29. **Une entité doit présenter une explication pour déterminer si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence des réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs :**

    (a) Sous forme d'informations fournies dans les notes annexes aux états financiers ; ou

    (b) Dans un rapport publié préalablement, simultanément ou conjointement aux états financiers, et qui doit inclure un renvoi au rapport dans les notes annexes aux états financiers.

30. Le budget définitif inclut tous les changements approuvés par les interventions législatives ou autre autorité désignée pour réviser le budget initial. En cohérence avec les dispositions de la présente Norme, une entité du secteur public doit inclure dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport distinct publié préalablement, en parallèle ou simultanément aux états financiers, une explication des variations entre le budget initial et le budget définitif. Cette explication inclura si, par exemple, les variations sont générées par suite des réaffectations à l'intérieur des paramètres du budget initial ou comme conséquence d'autres facteurs, tels que les variations des paramètres du budget global, y compris les changements de politique gouvernementale. De telles informations sont souvent fournies dans les discussions et analyses de la direction ou dans un rapport similaire sur les activités, publié en parallèle aux états financiers, mais sans qu'il en fasse partie. De telles informations à fournir peuvent aussi être incluses dans les rapports de réalisation budgétaire publiés par les États pour rendre compte de l'exécution du budget. Lorsque des informations à fournir sont communiquées dans des rapports distincts plutôt que dans les états financiers, les notes en annexe aux états financiers incluront un renvoi vers le rapport.

Base comparable

31. **Toutes les comparaisons des montants inscrits au budget et des montants réels doivent être présentées sur une base comparable à celle du budget.**

32. La comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sera présentée selon la même convention comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité de caisse ou autre méthode), le même mode de classification, ainsi que pour

les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela assurera que la fourniture d'informations sur la conformité avec le budget dans les états financiers est sur la même base que le budget lui-même. Dans certains cas, cela peut signifier la présentation d'une comparaison entre les données inscrites au budget et les montants réels selon une convention comptable différente, pour un groupe d'activités différent et avec un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.

33. Les états financiers consolident les entités et les activités contrôlées par l'entité. Comme indiqué au paragraphe 5, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités spécifiques qui entrent dans les états financiers consolidés. Lorsque cela se produit, les budgets distincts peuvent être recompilés en vue de leur présentation dans les états financiers conformément aux dispositions de la présente Norme. Lorsqu'une telle recompilation a lieu, elle n'impliquera pas de changements ou de révisions à apporter aux budgets approuvés. Cela tient au fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget approuvé.

34. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, un État peut adopter la méthode de la comptabilité d'exercice pour ses états financiers et la méthode de la comptabilité de caisse pour son budget. En outre, les budgets peuvent se concentrer sur ou inclure des informations sur les engagements de dépenser des fonds à l'avenir et sur les variations de ces engagements, alors que les états financiers présentent les actifs, les passifs, l'actif net / la situation nette, les produits, les charges, d'autres variations de l'actif net / situation nette et les flux de trésorerie. Toutefois, l'entité budgétaire est souvent la même que l'entité présentant l'information financière. De même, la période au titre de laquelle le budget est préparé et la méthode de classification adoptée pour le budget sont souvent reflétées dans les états financiers. Cela assurera que le système comptable enregistre et présente l'information financière d'une manière qui facilite la comparaison des données budgétaires et des données réelles à des fins de gestion et de reddition de comptes – par exemple, pour surveiller l'avancement de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour rendre compte à l'État, au public et à d'autres utilisateurs en temps opportun et de façon pertinente.

35. Dans certaines juridictions, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou selon la méthode de la comptabilité d'exercice en cohérence avec un système de présentation statistique qui englobe des entités et des activités différentes de celles incluses dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour se conformer à un système de présentation statistique peuvent se concentrer sur le secteur de l'État et n'englober que les entités remplissant les « principales » fonctions de l'État ou « non liées au marché » en tant qu'activité majeure, alors que les états financiers présentent toutes les activités contrôlées par un État, y compris ses activités commerciales. La Norme IPSAS 22, *Présentation de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques*, spécifie les dispositions relatives à la présentation, dans les notes, de l'information financière concernant le secteur des administrations publiques de l'entité consolidante qui adopte la méthode de la comptabilité d'exercice et décide de fournir de telles informations. Dans de nombreux

cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 engloberont les mêmes entités, les mêmes activités et les mêmes modes de classification que ceux adoptés dans les budgets préparés et cohérents avec le secteur des administrations publiques tel que défini dans les modèles de présentation statistique. Dans de tels cas, les informations fournies conformément à IPSAS 22 faciliteront également la présentation d'informations imposées par la présente Norme.

36. Dans les modèles de présentation statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre le niveau national, les niveaux des Etats / provinces et le niveau de l'administration locale. Dans certaines juridictions, l'État peut (a) contrôler l'administration des Etats / provinces et l'administration locale, (b) consolider ces administrations dans ses états financiers et (c) élaborer un budget approuvé qui englobe les trois niveaux d'administration et imposer qu'il soit rendu public. Dans de tels cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités consolidés par l'État. Toutefois, lorsqu'un État ne contrôle pas l'administration des Etats/provinces ou l'administration locale, ses états financiers ne consolideront pas les administrations des Etats/provinces ou l'administration locale. Au contraire, des états financiers distincts sont préparés pour chaque niveau d'administration. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliquent aux états financiers d'entités publiques que lorsque les budgets approuvés pour les entités et les activités qu'elles contrôlent, ou les paragraphes de ceux-ci, sont rendus publics.

Budgets pluriannuels

37. Certains États et d'autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels plutôt que des budgets annuels distincts. Par convention, les budgets pluriannuels se composent d'une série de budgets annuels ou d'objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé pour chaque période annuelle intermédiaire reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période intermédiaire. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit un report en avant d'autorisations budgétaires non utilisées au cours d'un seul exercice.

38. Les États et autres entités à budgets pluriannuels peuvent utiliser des méthodes différentes pour déterminer leur budget initial et leur budget définitif, en fonction de la façon dont le budget est adopté. Par exemple, un État peut adopter un budget biennal qui contient deux budgets annuels approuvés, auquel cas, un budget initial et un budget définitif approuvé pour chaque période annuelle seront identifiables**.** Si des autorisations inutilisées issues de la première année du budget biennal sont légalement autorisées pour être dépensées la deuxième année, le budget initial pour la période de la deuxième année sera augmenté de ces montants de report. Dans les rares cas où un État adopte un budget biennal ou autre budget à périodes multiples qui ne divise pas spécifiquement les montants budgétaires en périodes annuelles, il peut être nécessaire d'exercer un jugement pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle dans la détermination des budgets annuels pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et définitif approuvé pour la première année d'une période biennale englobe toutes acquisitions d'immobilisations approuvées pour la période biennale, acquisitions qui ont eu lieu au cours de la première année, ainsi que le montant des postes de recettes et de dépenses récurrentes attribuables à cette année. Les montants non

dépensés en provenance de la première période annuelle seraient alors inclus dans le budget « initial » de la seconde période annuelle et ce budget ainsi que les amendements y apportés formeraient le budget définitif de la seconde année. Lorsque des budgets à périodes multiples sont adoptés, il est recommandé aux entités de fournir des informations supplémentaires dans les notes sur la relation entre les montants inscrits au budget et les montants réels pendant la période budgétaire.

Informations fournies dans les notes relatives à la base, à la période et au périmètre budgétaires

39. **Une entité doit expliquer dans les notes annexes aux états financiers la base budgétaire et le mode de classification adoptés dans le budget approuvé.**

40. Il peut exister des différences entre la convention comptable (comptabilité de caisse, comptabilité d'exercice ou quelque modification de ces méthodes) utilisée dans la préparation et la présentation du budget et la convention comptable appliquée dans les états financiers. Ces différences peuvent se produire lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations d'un point de vue différent – le budget peut se concentrer sur les flux de trésorerie ou sur les flux de trésorerie plus certains engagements, alors que les états financiers présentent des flux de trésorerie et une information en comptabilité d'exercice.

41. Les formats et systèmes de classification adoptés pour la présentation du budget approuvé peuvent différer également des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classifier les rubriques selon la même convention que celle adoptée dans les états financiers, par exemple, selon la nature économique (rémunération des salariés, utilisation des marchandises ou des services, etc…) ou selon la fonction (santé, éducation, etc.). Le budget peut également classer les rubriques par programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle de maladies contagieuses) ou par composantes de programmes reliées à des objectifs de performance (par exemple, étudiant obtenant des diplômes décernés à la suite de programmes d'enseignement supérieur ou opérations chirurgicales effectuées par les services d'urgence des hôpitaux), qui diffèrent des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent relatif à des activités permanentes (par exemple, éducation ou santé) peut être approuvé séparément d'un budget d'investissement pour des dépenses d'investissement (par exemple, infrastructure ou immeubles).

42. IPSAS 1 impose aux entités de présenter, dans les notes annexes aux états financiers, une information sur la convention utilisée lors de la préparation des états financiers et d'indiquer quelles principales méthodes comptables ont été adoptées. Les informations sur la base budgétaire et sur le mode de classification adoptées pour la préparation et la présentation de budgets approuvés, aideront les utilisateurs à mieux comprendre la relation entre le budget et l'information comptable fournie dans les états financiers.

43. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, la période du budget approuvé.**

44. Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver des budgets pour une période annuelle ou pour des périodes pluriannuelles. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette

période diffère de la période adopté pour les états financiers, aidera les utilisateurs de ces derniers à mieux comprendre la relation entre les données budgétaires et la comparaison du budget aux états financiers. La présentation d'informations sur la période couverte par le budget approuvé, lorsque cette période est la même que la période couverte par les états financiers, jouera aussi un rôle de confirmation utile, en particulier dans les juridictions dans lesquelles des budgets, des états financiers et des rapports intermédiaires sont également préparés.

45. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers, les entités incluses dans le budget approuvé.**

46. Les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) imposent aux entités de préparer et de présenter des états financiers qui consolident toutes les ressources sous le contrôle de l'entité. Au niveau de l'échelon central, les états financiers préparés selon les IPSAS englobent des entités dépendant des dispositions budgétaires et des entreprises publiques contrôlées par l'État. Toutefois, comme mentionné au paragraphe 35, il se peut que les budgets approuvés préparés selon des modèles de présentation statistique n'englobent pas les activités de l'État entreprises à des conditions commerciales ou de marché. En cohérence avec les dispositions du paragraphe 31, les montants inscrits au budget et les montants réels seront présentés sur une base comparable. La présentation des entités englobées dans le budget permettra aux utilisateurs d'identifier la mesure dans laquelle les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et comment l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement entre les montants réels sur une base comparable et les montants réels dans les états financiers

47. **Lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels présentés sur une base comparable à celle du budget, conformément au paragraphe 31, doivent être rapprochés des montants réels suivants présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes les différences relatives à la base, au choix du moment et à l'entité :**

    (a) Si la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, le total des produits, le total des charges et les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement ; ou

    (b) Si une méthode autre que la méthode de la comptabilité d'exercice est adoptée en ce qui concerne le budget, les flux de trésorerie nets générés par les activités d'exploitation, les activités d'investissement et les activités de financement.

    Le rapprochement doit être indiqué dans l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels ou dans les notes annexes aux états financiers.

48. Les différences entre les montants réels identifiés cohérents avec la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent être utilement classées de la manière suivante :

(a) Les différences de base qui se produisent lorsque le budget approuvé est préparé selon une convention comptable différente. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice ;

(b) Les différences temporaires, qui se produisent lorsque la période budgétaire diffère de la période de reporting reflétée dans les états financiers ; et

(c) Les différences relatives aux entités, qui se produisent lorsque le budget omet des programmes ou des entités qui font partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il se peut qu'il y ait aussi des différences de formats et de modes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

49. Le rapprochement imposé par le paragraphe 47 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations en matière de reddition des comptes en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels sur une base budgétaire et les montants comptabilisés dans les états financiers. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque total et sous-total principal, ou de chaque catégorie de rubriques, présentés dans une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels avec les montants équivalents figurant dans les états financiers.

50. Pour certaines entités adoptant la même convention comptable pour la préparation tant des documents budgétaires que des états financiers, seule l'identification des différences entre les montants réels dans le budget et les montants équivalents figurant dans les états financiers sera exigée. Cela se produira lorsque le budget (a) est préparé pour la même période, (b) englobe les mêmes entités et (c) adopte le même format de présentation que les états financiers. Dans de tels cas, un rapprochement n'est pas imposé. Pour d'autres entités adoptant la même convention comptable pour le budget et pour les états financiers, il peut y avoir une différence concernant le format de présentation, l'entité présentant l'information financière ou la période de reporting; par exemple, le budget approuvé peut adopter une classification différente ou un format de présentation différent de ceux des états financiers, il peut inclure seulement les activités non commerciales de l'entité ou il peut être un budget pluriannuel. Un rapprochement serait nécessaire lorsqu'il existe des différences de présentation, de choix du moment, ou des différences relatives à l'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même convention comptable.

51. Pour les entités utilisant la méthode de la comptabilité de caisse (ou une méthode de comptabilité de caisse modifiée ou une méthode de la comptabilité d'exercice modifiée) pour la présentation du budget approuvé et la méthode de la comptabilité d'exercice pour leurs états financiers, les principaux totaux présentés dans l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels seront rapprochés des flux de trésorerie nets générés par les activités d'investissement, et des flux de trésorerie nets générés par les activités de financement telles que présentés dans le tableau des flux de trésorerie préparé conformément à la Norme IPSAS 2, *Tableaux des flux de trésorerie*.

52. **La présentation d'une information comparative en ce qui concerne la période antérieure selon les dispositions de la présente Norme n'est pas imposée.**

53. La présente Norme exige qu'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose pas la présentation d'une comparaison des montants réels de la période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications liées des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.

Date d'entrée en vigueur

54. **Une entité doit appliquer la présente Norme à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.**

55. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les IPSAS pour fournir des informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 24, mais n'en fait pas partie intégrante.

Champ d'application de la Norme

BC1. La convergence avec les IFRS est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. Dans de nombreuses juridictions, la législation ou autre instance impose aux entités du secteur public, qu'il s'agisse de l'Etat ou d'une entité publique particulière, de rendre publics le(s) budget(s) approuv(és) dont elles sont tenues responsables. La présentation de telles informations est requise dans le souci de transparence de l'administration. Dans certains cas, un État ou une entité publique non soumis à une telle législation ou autre instance peut volontairement choisir de rendre public son budget approuvé. La présente Norme s'applique aux États et aux entités publiques qui rendent public(s) le(s) budget(s) approuvé(s) dont ils/elles sont tenues responsables.

BC3. Le budget approuvé reflète les caractéristiques financières des plans de l'État ou d'une autre entité pour la période à venir et, en ce qui concerne les activités financées à partir du budget de l'État, représente l'autorisation de dépenser des fonds. La présentation des résultats de l'exécution budgétaire par rapport à ces plans financiers augmentera la transparence des états financiers et est un élément important de l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes des entités qui sont tenues ou qui décident de rendre public(s) leur(s) budget(s). L'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels fournira une information financière pour aider les utilisateurs à apprécier si les ressources ont été levées comme prévu et utilisées conformément au(x) budget(s) approuvé(s) par les élus ou autre organe national faisant autorité. La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montant réel » pour décrire les montants qui résultent de l'exécution du budget. Dans d'autres juridictions, réalisation du budget (budget out-turn), exécution du budget ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme réel ou montant réel .

BC4. De nombreux États et entités publiques qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) présentent déjà dans leurs états financiers les montants réels par rapport aux montants budgétés. Ils incluent aussi une explication des différences significatives entre réel et inscrit au budget (a) dans les notes annexes à leurs états financiers ou (b) dans la discussion et l'analyse de la direction ou (c) dans des rapports similaires ou d'exécution budgétaire ou des rapports similaires publiés en parallèle avec leurs états financiers. Pour ces États ou entités publiques, les comparaisons des montants budgétaires et des montants réels sont, en règle générale, effectuées aux niveaux de tutelle approuvés par le parlement ou une instance similaire, et des explications des différences significatives sont données lorsque la limite de l'autorisation budgétaire est dépassée. L'IPSASB estime que cette

pratique est appropriée. Il a publié la présente Norme pour la renforcer et exiger qu'elle soit adoptée par toutes les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés.

BC5. La présente Norme n'impose pas que les entités rendent publics leurs budgets approuvés ; elle ne spécifie pas non plus de dispositions relatives à la présentation des budgets approuvés qui sont rendus publics. Cela est hors du champ d'application de la présente Norme. Toutefois, l'IPSASB a indiqué qu'à l'avenir, il examinera si une Norme IPSAS devrait être élaborée pour traiter de ces matières.

BC6. Besoin exprimé pour une Norme comptable internationale du secteur public.

BC7. IPSAS 1 explique que le but des états financiers englobe la présentation d'informations pour que l'entité s'acquitte de son obligation (a) de reddition de comptes quant à sa situation financière, sa performance et ses flux de trésorerie et (b) fournisse une information utile pour l'évaluation de sa performance en termes de coût du service, d'efficacité et de réalisations. Elle indique aussi que la présentation de l'information financière peut fournir aux utilisateurs des informations sur la conformité de l'entité avec le budget légalement adopté, par exemple.

BC8. Préalablement à la publication de la présente Norme, IPSAS 1 recommandait mais n'imposait pas l'inclusion dans les états financiers d'une comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels lorsque les états financiers et le budget sont établis sur la même base. Toutefois, dans certains cas, une entité peut rendre public un budget approuvé *préparé et présenté selon une convention différente de celle des états financiers* et décider d'inclure dans les états financiers une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget. La Norme IPSAS 1 ne fournissait pas de guide sur les détails à fournir ou sur le mode de présentation dans de telles situations. L'IPSASB estime que les Normes comptables internationales pour le secteur public devraient traiter de ces situations.

BC9. La présente Norme s'applique lorsqu'une entité est tenue de rendre public(s) son (ses) budget(s) approuvé(s) ou décide de le faire. L'IPSASB estime que dans de tels cas, l'intention et l'effet du parlement ou d'une autre instance, ou l'action volontaire de l'entité elle-même sont clairs, l'entité est tenue publiquement responsable de sa performance par rapport au budget et de sa conformité avec celui-ci. L'IPSASB estime aussi que la présentation d'une information sur les montants inscrits au budget et sur les montants réels est un élément nécessaire de l'acquittement par de telles entités de la reddition de comptes, et des dispositions pour s'assurer qu'une information appropriée dans les états financiers soit incluse dans une Norme comptable internationale pour le secteur public.

BC10. L'application des dispositions de la présente Norme concernant la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur la même base améliorera encore l'acquittement par l'entité de ses obligations en matière de performance. L'application des dispositions de la présente Norme lorsque le budget et les états financiers sont préparés selon des conventions différentes renforcera le rôle des états financiers dans l'acquittement de l'obligation de l'entité de respecter les budgets approuvés.

BC11. L'IPSASB a examiné s'il devait imposer à toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques ou leur recommander de rendre publics leurs budgets approuvés et de se conformer aux dispositions de la présente Norme. L'IPSASB a indiqué que la présente Norme n'avait pas pour but de spécifier si les budgets approuvés devaient être rendus publics. Il a convenu qu'il ne devrait pas imposer de telles dispositions aux entités ou ajouter aux recommandations existantes avant d'avoir examiné plus avant son rôle dans l'élaboration de dispositions relatives à la présentation du budget. L'IPSASB a indiqué également qu'il n'est pas interdit aux entités du secteur public qui ne rendent pas publics leurs budgets approuvés d'appliquer les dispositions de la présente Norme s'ils décident de le faire.

Comparaisons avec le budget approuvé

BC12. La présente Norme impose la présentation des montants du budget initial et du budget définitif et les montants réels sur une base comparable à celle des montants inscrits au budget. Cela améliore la composante respect de l'obligation de reddition de comptes identifiée dans IPSAS 1. Les utilisateurs des états financiers seront en mesure d'identifier et de déterminer les différences entre les montants du budget initial et/ou définitif et leurs montants réels équivalents (souvent appelés « écarts » en comptabilité) pour chaque niveau de tutelle législative présenté.

BC13. La présente Norme impose une explication des différences significatives (positives ou négatives) entre les montants réels et les montants inscrits au budget à donner sous forme d'informations dans des notes annexes aux états financiers, à moins qu'une telle explication ne soit incluse dans d'autres documents rendus publics publiés conjointement avec les états financiers. L'IPSASB estime que la présentation de cette information augmentera la transparence des états financiers et améliorera la reddition de comptes des entités qui rendent leurs budgets d'accès public. L'explication de telles différences peut être incluse dans une discussion et analyse de la direction, un passage en revue des activités, un rapport de réalisation ou d'exécution du budget ou rapport similaire en parallèle avec les états financiers. L'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Présentation du dudget initial et du budget définitif

BC14. Les budgets sont préparés préalablement à la période de reporting ; la survenance de catastrophes naturelles et les changements des conditions politiques ou économiques peuvent dicter un besoin de révisions apportées au budget initialement approuvé pendant la période budgétaire. Dans certaines juridictions, l'autorisation d'effectuer de telles révisions (dans des limites spécifiées) est déléguée au Ministre des Finances ou au détenteur de fonctions similaires. Dans d'autres juridictions, les révisions doivent être approuvées par les élus. Lorsque ces révisions sont autorisées par l'instance appropriée, elles comprennent le budget définitif pour la période de reporting. L'IPSASB est d'avis que la présentation du budget initial et du budget définitif est nécessaire pour s'assurer que les lecteurs des états financiers sont informés de la nature et de l'étendue des modifications apportées au budget initial qui ont été approuvées au cours de la période de reporting.

BC15. Des révisions du budget initial peuvent se produire par suite de changements de politique, y compris des changements de priorités du gouvernement au cours de la période de reporting, ou de conditions économiques imprévues. L'IPSASB est d'avis que la présentation d'une explication des raisons motivant les variations entre le budget initial et le budget définitif au cours de la période de reporting, y compris le fait de savoir si les variations entre le budget initial et le budget définitif sont une conséquence de réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs, est nécessaire pour l'acquittement de l'obligation de reddition de comptes et fournira un élément utile à l'analyse des impacts financiers des conditions économiques changeantes et des changements de politique. Cette explication peut être fournie dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport publié préalablement aux états financiers ou concurremment ou conjointement à ces derniers. Comme noté ci-dessus en ce qui concerne les explications des écarts budgétaires, l'IPSASB estime que lorsqu'une explication est incluse dans de tels rapports et lorsque les notes annexes aux états financiers orientent les lecteurs vers ces rapports, il n'est pas nécessaire de répéter cette explication dans les états financiers.

Adoption de la base budgétaire et rapprochement des bases budgétaires et des conventions comptables

BC16. Les entités peuvent adopter des conventions comptables différentes pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. En particulier, certaines entités qui adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice pour la préparation de leurs états financiers, préparent leurs budgets selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les différences entre la base budgétaire et les états financiers peuvent également résulter de différences temporaires, de différences liées aux entités ou de différences de classification.

BC17. La présente Norme impose que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels soit présentée sur la même base (format, terminologie, base budgétaire et classification) ainsi que pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé. Cela est nécessaire pour permettre aux états financiers de démontrer la mesure dans laquelle les montants réels ont été utilisés conformément aux budgets légalement autorisés. Il sera ainsi garanti que la présentation d'informations est faite sur une base comparable et que les états financiers démontrent la conformité avec le budget approuvé. En conséquence, les montants reflétés dans les états financiers devront être refondus pour être comparables au budget approuvé lorsqu'il existe des différences de base, des différences temporaires ou des différences relatives à l'entité.

BC18. Pour permettre aux utilisateurs de mieux identifier la relation entre le budget et les états financiers, la présente Norme exige que lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, les montants réels selon la base budgétaire doivent être rapprochés de montants équivalents spécifiés présentés dans les états financiers, en identifiant séparément toutes différences de base, différences temporaires et différences relatives à l'entité. Si le budget et les états financiers sont préparés sur la même base, le rapprochement des écarts ne serait pas nécessaire.

Présentation de l'information budgétaire et réelle

BC19. La présente Norme permet la présentation de l'information budgétaire et de l'information réelle dans un état distinct ou, uniquement lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base comparable, en tant que colonne supplémentaire dans les états financiers existants. La souplesse de cette méthode de présentation permet aux entités de présenter la comparaison d'une manière qui sert au mieux l'intérêt des utilisateurs, tout en conservant la visibilité qui vient de l'inclusion dans les états financiers. L'interdiction d'adopter la méthode de la colonne supplémentaire pour la présentation lorsque les états financiers et le budget sont établis selon une convention comptable différente est nécessaire pour s'assurer que la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels sont présentés sur une base comparable.

Application initiale

BC20. La présente Norme a été publiée par l'IPSASB en décembre 2006. Son application ne s'impose pas avant les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. L'application différée est destinée à fournir aux entités suffisamment de temps pour élaborer et, le cas échéant, faire correspondre leurs procédures de présentation, les périodes et la couverture de l'information budgétaire et financière. L'adoption anticipée de la présente Norme est encouragée.

BC21. L'IPSASB a examiné s'il doit aussi prévoir une exonération de l'application de la présente Norme pendant deux ans à compter de l'adoption initiale des Normes comptables internationales du secteur public, mais a jugé qu'une telle exonération n'était pas nécessaire. Cela tient au fait que les entités évalueraient et prendraient en compte dans leur calendrier pour l'adoption initiale de toutes les Normes comptables internationales du secteur public, les dispositions de la présente Norme.

Exonération de la disposition de présenter des montants comparatifs

BC22. La présente Norme n'impose pas que les états financiers de la période courante présentent la comparaison des montants réels d'une période antérieure avec le budget de cette période antérieure, elle n'impose pas non plus que les explications connexes des différences entre les montants réels et les montants inscrits au budget de cette période antérieure soient présentées dans les états financiers de la période courante.

BC23. La présente Norme se concentre sur l'appui donné à l'acquittement par l'entité de son obligation d'être responsable de sa conformité au budget approuvé pour la période de reporting courante. De nombreuses présentations explicatives imposées par la présente Norme peuvent se trouver dans d'autres documents publiés conjointement aux états financiers mais n'en faisant pas partie intégrante. L'IPSASB craint que la disposition relative à la présentation d'une information comparative ne résulte en un surcroît d'information et en un réseau trop complexe de dispositions en matière de présentation de l'information financière et ne serait pas dans l'intérêt des utilisateurs des états financiers.

Exemples d'illustrations

Ces exemples accompagnent IPSAS 24, mais ils n'en font pas partie intégrante.

État de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels
Pour l'État XX au titre de la période close le 31 décembre 20XX
Budget selon la méthode de la comptabilité de caisse
(Classification des sorties de trésorerie par fonctions)

Remarque : La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Cet état de comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels est établi selon la base budgétaire.

(en unités monétaires)	**Montants budgétés**		**Montants réels sur une base comparable**	**Différence: Budget définitif et budget réel*
	Initiaux	**Définitifs**		
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
Ressources : Emprunts	X	X	X	X
Ressources : Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Activités commerciales	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)**
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	**X**	**X**	**X**	**X**

* La colonne « différence … » n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

Méthode de la colonne supplémentaire

Pour l'État YY au titre de la période close le 31 décembre 20XX

Le budget annuel et les états financiers adoptent la méthode de la comptabilité d'exercice

(Illustré uniquement pour l'état de la performance financière. Une présentation similaire serait adoptée pour d'autres états financiers).

Réel 20XX-1	(en unités monétaires)	**Réel 20XX**	**Budget définitif 20XX**	**Budget initial 20XX**	***Différence: Budget initial et réel*
	Produit des activités ordinaires				
X	Impôts	X	X	X	X
X	Redevances, amendes, pénalités et licences	X	X	X	X
X	Produits d'opérations avec contrepartie directe	X	X	X	X
X	Transferts provenant d'autres États	X	X	X	X
X	Autres produits	X	X	X	X
X	**Total des produits**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Charges				
(X)	Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subventions et autres transferts versés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Fournitures et consommables utilisés	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges d'amortissements et dépréciation	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Autres charges	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Charges financières	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	**Total des charges**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
X	Quote-part de l'excédent dans les entités associées	X	X	X	X
X	**Solde net de la période**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Attribuable aux :				
X	Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X	X	X
X	Intérêt minoritaire	X	X	X	X
X		**X**	**X**	**X**	**X**

* La colonne « différence …» n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

Extrait des informations fournies dans les notes – pour l'État X

(L'État X présente son budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice)

1. Le budget est approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse par classification fonctionnelle. Le budget approuvé couvre la période budgétaire allant du 1er janvier 20XX au 31 décembre 20XX, et inclut toutes les entités au sein du secteur de l'État. Le secteur de l'État inclut toutes les entités identifiées comme des ministères dans la note xx (préparée conformément à la Norme IPSAS 6, *États financiers consolidés et individuels*).

2. Le budget initial a été approuvé par intervention législative, le (date), et une affectation supplémentaire de XXX au titre de l'aide en cas de catastrophe naturelle a été approuvée par intervention législative, le (date), en raison du tremblement de terre dans la région du Nord, le (date). Les objectifs et politiques du budget initial ainsi que les révisions ultérieures ont été expliquées plus en détail dans les Rapports sur les Examens Opérationnels et les Résultats Budgétaires publiés en parallèle avec les états financiers.

3. L'excédent de 15 % des dépenses réelles pour la fonction Santé par rapport au budget définitif (25 % de plus que le budget initial) était dû à des dépenses supérieures au niveau approuvé par l'intervention législative, en réponse au tremblement de terre. Il n'y avait aucune autre différence significative entre le budget définitif approuvé et les montants réels.

4. La base budgétaire et la convention comptable sont différentes. Les états financiers de l'échelon central sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice en utilisant une classification fondée sur la nature des charges figurant dans l'état de la performance financière. Les états financiers sont des états consolidés qui incluent toutes les entités contrôlées, y compris les entreprises publiques pour la période budgétaire allant du 1er janvier 20XX au 31 décembre 20XX. Les états financiers diffèrent du budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse et qui traite uniquement du secteur de l'État excluant les entreprises publiques et certaines entités et activités de l'État non liées au marché.

5. Initialement comptabilisés selon la méthode de la comptabilité d'exercice, les montants figurant dans les états financiers ont été retraités selon la méthode de la comptabilité de caisse et reclassés par classification fonctionnelle pour être sur la même base que le budget approuvé définitif. En outre, des ajustements aux montants des états financiers au titre des différences temporaires associées à l'affectation continue, et des différences relatives aux entités couvertes (entreprises publiques) ont été effectués pour exprimer les montants réels sur une base comparable au budget approuvé définitif. Les montants de ces ajustements sont identifiés dans le tableau suivant.

6. Un rapprochement entre les montants réels sur une base comparable tels que présentés dans l'Etat de la Comparaison des Montants Inscrits au Budget et des Montants Réels et les montants réels dans le Tableau des Flux de Trésorerie au titre de la période close le 31 décembre 20XX est présenté ci-après. Les états financiers et les documents budgétaires sont préparés au titre de la même période. Il y a une différence relative aux entités : le budget est préparé pour le secteur de l'État et les états financiers consolident toutes les

entités contrôlées par l'État. Il existe aussi une différence relative à la convention utilisée : le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

	Exploitation	**Financement**	**Investissement**	**Total**
Montant réel sur une base comparable tel que présenté dans le budget et état comparatif réel	**X**	**X**	**X**	**X**
Différences de convention	**X**	**X**	**X**	**X**
Différences temporaires	-	-	-	-
Différences relative aux entités		**X**	**X**	**X**
Montant réel dans le tableau des flux de trésorerie	**X**	**X**	**X**	**X**

(Ce rapprochement pourrait être inclus dans « l'état de la comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels » ou en tant qu'information fournie dans les notes.)

Recommandation : Information fournie dans les notes : Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse - Pour l'État B au titre de la période close le 31 décembre 20XX

(en milliers d'unités monétaires)	**Année d'origine du budget biennal**	**Budget cible pour la 1ère année**	**Budget révisé en 1ère année**	**1ère année réel sur base comparable**	**Solde disponible pour la 2ème année**	**Budget cible pour la 2ère année**	**Budget révisé en 2ère année**	**2ère année réel sur base comparable**	*Différence: Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire*
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'aides	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ressources : emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ressources : Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activités de transaction									
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)
Education	(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, 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	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

* Cette colonne n'est pas nécessaire. Toutefois, une comparaison entre le réel et le budget initial ou le budget définitif, clairement identifié selon le cas, peut être incluse.

IPSAS 25 — AVANTAGES DU PERSONNEL

Remerciements

IPSAS 25 s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 19 (2004), *Avantages du personnel*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). Des extraits d'IAS 19 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 internationales d'information financière (IFRSs) est celui publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications s'adresser directement à l'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 IFRS, IAS, 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 et soumise à son autorisation.

IPSAS 25 — AVANTAGES DU PERSONNEL

Historique de l'IPSAS

Cette version inclut les amendements introduits par les IPSAS publiées jusqu'au 15 janvier, 2013.

IPSAS 25, *Avantages du personnel* a été publiée en février 2008.

Depuis cette date, IPSAS 25 a fait l'objet d'amendements introduits par les IPSAS suivantes:

- *Améliorations des IPSAS* 2011 (publiées en octobre 2011)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en janvier 2010)
- *Améliorations des IPSAS* (publiées en novembre 2010)

Tableau des paragraphes amendés dans IPSAS 25

Paragraphe affecté	Affecté comment	Affecté par
Introduction section	Supprimé	Améliorations des IPSAS Octobre 2011
10	Amendé	Amélioration des IPSAS Janvier 2010 Amélioration des IPSAS Novembre 2010
11	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
37	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
113	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
114	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
131	Amendé	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
131A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010
177A	Nouveau	Améliorations des IPSAS Janvier 2010

Février 2008

IPSAS 25 — AVANTAGES DU PERSONNEL

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2–9
Définitions	10
Avantages à court terme	11–26
Comptabilisation et évaluation	13–25
Tous les avantages à court terme	13
Absences à court terme rémunérées	14–19
Primes et intéressement	20–25
Informations à fournir	26
Avantages postérieurs à l'emploi—Distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	27–53
Régimes multi-employeurs	32–38
Régimes à prestations définies où les entités participantes sont sous contrôle commun	39–42
Régimes généraux et obligatoires	43–46
Régimes composites de sécurité sociale	47–49
Prestations assurées	50–53
Avantages postérieurs à l'emploi—Régimes à cotisations définies	54–58
Comptabilisation et évaluation	55–56
Informations à fournir	57–58
Avantages postérieurs à l'emploi—Régimes à prestations définies	59–146
Comptabilisation et évaluation	60–75
Comptabilisation d'une obligation implicite	63–64
Etat de la situation financière	65–73
Etat de la performance financière	74–75
Comptabilisation et évaluation—Valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et du coût des services rendus au cours de la période	76–117
Méthode d'évaluation actuarielle	77–79
Affectation des droits à prestations aux périodes de service	80–84
Hypothèses actuarielles	85–90
Hypothèses actuarielles —Taux d'actualisation	91–95
Hypothèses actuarielles —Salaires, avantages et coûts médicaux	96–104
Ecarts actuariels	105–111
Coût des services passés	112–117

	Paragraphes
Comptabilisation et évaluation—Actifs du régime	118–127
Juste valeur des actifs du régime	118–120
Remboursements	121–124
Rendement des actifs du régime	125–127
Regroupements d’entreprises	128
Réductions et liquidations	129–135
Présentation	136–139
Compensation	136–137
Distinction entre courant et non courant	138
Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l’emploi	139
Informations à fournir	140–146
Autres avantages à long terme	147–153
Comptabilisation et évaluation	150–152
Informations à fournir	153
Indemnités de fin de contrat de travail	154–165
Comptabilisation	155–160
Evaluation	161–162
Informations à fournir	163–165
Première adoption de la présente Norme	166–176
Date d’entrée en vigueur	177–178
Guide d’application	
Base des conclusions	
Exemples d’application	
Comparaison avec IAS 19	

La Norme comptable du secteur public 25, *Avantages du personnel*, est énoncée dans les paragraphes 1–178. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 25 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. 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 des 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 comme les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l’intéressement et les primes (si elles sont payables dans les douze mois suivant la fin de la période) ainsi que les avantages non monétaires (comme l’assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité ;

(b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi ;

(c) les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques, les primes d'ancienneté et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour invalidité de longue durée et, s'ils ne sont pas entièrement payables dans les douze mois suivant la fin de la période, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées ; et

(d) les indemnités de fin de contrat de travail.

Comme chacune des catégories identifiées aux points (a) à (d) ci-dessus présente des caractéristiques différentes, la présente Norme établit, pour chacune, des dispositions distinctes.

6. Les avantages du personnel incluent les prestations servies aux membres du personnel ou aux personnes à leur charge ; elles peuvent être réglées par le biais de 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*.

8. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

9. La Préface aux normes comptables internationales du secteur public publiée par l'IPSASB explique que les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB. Les entreprises publiques sont définies dans la Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*.

Définitions

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

Les <u>écarts actuariels</u> 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.

Les <u>actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme</u> 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), légalement 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.

Les 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.

Le coût des services rendus au cours de la période désigne l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies résultant des services rendus au cours de la période.

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

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 avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel.

Le 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.

Les régimes multi-employeurs sont des 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 :

(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.

Les autres avantages à long terme désignent les 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.

Le coût des services passés désigne la 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).

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

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.

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.

Un contrat d'assurance éligible est un 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 :

(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 :

(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.

[*] Un contrat d'assurance éligible n'est pas nécessairement un contrat d'assurance tel que défini dans la norme internationale ou nationale traitant des contrats d'assurance.

Le rendement des actifs du régime désigne les intérêts, dividendes ou distributions équivalentes 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.

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 fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Les régimes généraux et obligatoires sont des 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.

Les indemnités de fin de contrat de travail sont des avantages du personnel payables suite à :

(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.

Les avantages acquis sont les avantages qui ne sont pas soumis à une condition de poursuite de l'emploi.

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

Avantages à court terme

11. Les avantages à court terme incluent :

(a) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale ;

(b) les absences à court terme rémunérées (telles que les congés annuels et les congés maladie) lorsque les rémunérations pour les absences sont à régler dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants ;

(c) les sommes à payer au titre de l'intéressement et des primes de performance dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants ; 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.

12. La comptabilisation des avantages à court terme est généralement simple car aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et il n'y a pas à enregistrer d'écart actuariel. De plus, les obligations au titre des avantages à court terme sont évaluées sur une base non actualisée.

Comptabilisation et évaluation

Tous les avantages à court terme

13. 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 ; et

    (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*).

    Les paragraphes 14, 17 et 20 expliquent comment l'entité doit appliquer cette disposition aux avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées, et de plans d'intéressement et d'attribution de primes.

Absences à court terme rémunérées

14. L'entité doit comptabiliser comme suit le coût attendu des avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées visées par le paragraphe 13 :

    (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

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

15. 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.

16. 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 sont pas un avantage 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.

17. **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.**

18. Selon la méthode indiquée au paragraphe 17, 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.

19. 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.

Primes et intéressement

20. L'entité doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes visés au paragraphe 13 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.

21. 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 des 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. Paragraphe 23 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.

22. 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 percevoir de prime.

23. 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 l'avantage ;

    (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.

24. Une obligation découlant de plans d'intéressement et d'attribution de primes résulte de l'activité des membres du personnel et est comptabilisée comme une charge dans le résultat.

25. Si l'intégralité des paiements à effectuer au titre de plans d'intéressement et de primes n'est pas due dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements constituent des avantages à long terme (voir paragraphes 147 à 153).

Informations à fournir

26. 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 impose de fournir certaines informations sur les avantages du personnel.

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

27. Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent, par exemple :

    (a) les prestations de retraite, telles que les pensions ; 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.

28. 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. Dans les régimes à cotisations définies l'entité verse des cotisations définies à une entité distincte et :

    (a) l'obligation juridique ou implicite de l'entité se limite au montant qu'elle s'engage à payer 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 ; et

    (b) 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 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) d'une formule de calcul des prestations du régime qui n'est pas liée uniquement au montant des cotisations ;

    (b) d'une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations ; ou

    (c) d'usages qui 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. Contrairement aux régimes à cotisations définies, la définition d'un régime à prestations définies n'impose pas le versement de cotisations à une entité distincte. Les paragraphes 32 à 53 ci-après expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multi-employeurs, des régimes généraux et obligatoires, des régimes composites de sécurité sociale et des prestations assurées.

Régimes multi - employeurs

31. **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). Dans le cas d'un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entité 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 le paragraphe 141.

32. **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 55 à 57 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies ;

(b) indiquer :

(i) **qu'il s'agit d'un régime à prestations définies, et**

(ii) **la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies ; et**

(c) dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, indiquer en outre :

(i) **toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit ;**

(ii) **la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit ; et**

(iii) **les conséquences éventuelles pour l'entité.**

33. 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.

34. 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, dans certains cas, l’entité sera dans l’incapacité d’établir 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) l’entité n’a pas accès aux informations sur le régime imposées par la présente Norme ; ou

(b) 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.

Dans ce cas, l’entité comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et fournit les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 33.

35. Il peut y avoir entre le régime multi-employeurs et ses participants un accord contractuel qui détermine comment les excédents du régime seront distribués 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 33, 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.

36. IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* impose aux entités de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d’un régime multi-employeurs, un passif éventuel peut résulter par exemple :

(a) de pertes actuarielles concernant d’autres entités participantes du fait que chacune des entités adhérant à un régime multi-employeurs partage les risques actuariels des autres entités ; ou

(b) de l’obligation, en vertu des dispositions du régime, de financer un éventuel déficit du régime si d’autres entités cessent de participer.

37. 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 leurs actifs ensemble à des fins de placement 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).

Régimes à prestations définies où les entités participantes sont sous contrôle commun

38. 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.

39. 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 de facturer le coût net des prestations définies de l’ensemble du régime, mesuré selon la présente Norme, 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 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.

40. 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, comme l’indique le paragraphe 40, 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 dans les états financiers consolidés de l’entité contrôlante ce sont les dispositions comptables relatives à un régime à

prestations définies qui sont appliquées. L'entité contrôlée fournit également les informations imposées par le paragraphe 42.

41. **La participation à un tel régime est une transaction entre parties liées au niveau de chaque entité individuelle. Dès lors, une entité doit fournir les informations suivantes dans ses états financiers séparés ou individuels :**

(a) le contrat, la convention juridiquement contraignante ou la politique affichée 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) si l'entité ventile le coût net des prestations définies selon le paragraphe 40, toutes les informations relatives à l'ensemble du régime selon les paragraphes 140 à 142 ;

(d) si l'entité comptabilise la cotisation exigible selon le paragraphe 40, l'information relative à l'ensemble du régime selon les paragraphes 141(b) à (e), (j), (n), (o), (q), et 142. Les autres informations à fournir selon le paragraphe 141 ne s'appliquent pas.

Régimes généraux et obligatoires

42. **Une entité doit comptabiliser un régime général et obligatoire de la même manière qu'un régime multi-employeurs (voir paragraphes 32 et 33).**

43. 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 autonome 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. Alors que 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.

44. En général, les régimes généraux et obligatoires sont financés par répartition : les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense 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 l'entité n'a pas l'obligation de verser les prestations futures, le régime général et obligatoire sera comptabilisé comme un régime à cotisations définies.

45. 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.

Régimes composites de sécurité sociale

46. **L'entité présentant les états financiers comptabilise les prestations relatives à un régime composite de sécurité sociale comme pour un régime multi-employeurs (voir paragraphes 32 et 33).**

47. Les régimes composites de sécurité sociale sont établis par la législation afin de servir des prestations aux particuliers qui ont rempli les conditions d'attribution correspondantes. La législation définit comme principale condition l'âge de départ en retraite. Il peut y avoir d'autres conditions relatives aux ressources et au patrimoine personnel. Dans certaines législations le régime composite de sécurité sociale sert des prestations en contrepartie des services rendus par des individus au titre d'un emploi. La présente Norme ne traite que des obligations dans les régimes composites de sécurité sociale qui sont la contrepartie de services rendus par le personnel en activité et les anciens membres du personnel de l'entité présentant les états financiers. La présente Norme impose à l'entité présentant les états financiers de comptabiliser les obligations relatives aux prestations servies par un régime composite de sécurité sociale comme pour un régime multi-employeurs conformément aux paragraphes 32 et 33.

48. Pour une entité consolidant des organismes publics le traitement comptable des obligations relatives aux avantages du personnel dans le cadre d'un régime composite de sécurité sociale dépend de la qualification de la composante du régime servant des prestations postérieures à l'emploi au personnel de l'entité économique, soit en régime à cotisations définies soit en régime à prestations définies. Les éléments indiqués en paragraphe 35 sont à prendre en considération pour éclairer cette appréciation.

Prestations assurées

49. **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) soit de payer directement les prestations à leur date d'exigibilité ; ou

    (b) soit 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.

50. 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 provision et financement que les autres régimes capitalisés.

51. 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 10) ; et

    (b) comptabilise tout autre contrat d'assurance en tant que droits à remboursement (si le contrat satisfait au critère du paragraphe 121).

52. Lorsque un contrat d'assurance est souscrit (a) au nom d'un participant spécifié ou d'un groupe de participants spécifiés du régime, et (b) l'entité n'a pas d'obligation, juridique ou implicite, de combler les pertes éventuelles sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de servir les prestations aux membres du personnel, 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 ses paiements comme des versements à un régime à cotisations définies.

Avantages postérieurs à l'emploi - régimes à cotisations définies

53. 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 elles deviennent exigibles plus de douze mois après la fin de la période au cours de laquelle les services correspondants sont rendus par les membres du personnel.

Comptabilisation et évaluation

54. **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).

55. Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas intégralement exigibles dans les douze mois suivant la fin de la période au cours de laquelle 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 91.

Informations à fournir

56. **L'entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.**

57. 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'emploin régimes à prestations définies

58. 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 aient rendu les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

59. 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 un fonds juridiquement distinct qui paie les prestations aux bénéficiaires. Dans ce dernier cas, 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.

60. La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entité :

(a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant la période en cours et les périodes antérieures. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à la période en cours et aux périodes antérieures (voir paragraphes 80 à 84) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (notamment la mortalité et la rotation du personnel) et financières (notamment les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influeront sur le coût des prestations (voir paragraphes 85 à 104) ;

(b) qu'elle actualise ces prestations par la méthode des unités de crédit projetées afin de déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 77 à 79) ;

(c) qu'elle détermine la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 118 à 120) ;

(d) qu'elle détermine le montant total des écarts actuariels et la partie de ces écarts qu'elle doit comptabiliser (voir paragraphes 105 à 111) ;

(e) lorsqu'un régime a été instauré ou amélioré, qu'elle détermine le coût des services passés en résultant (voir paragraphes 112 à 117) ; et

(f) lorsqu'un régime a été réduit ou liquidé, qu'elle détermine le gain ou la perte en résultant (voir paragraphes 129 à 135). Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif. Par exemple, un gouvernement national responsable des services d'éducation et de santé ainsi que d'un certain nombre d'autres services peut instaurer des régimes distincts pour les enseignants, les agents de santé et les autres catégories de personnel.

61. 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

62. **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.**

63. 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 résilier un régime 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 restant à courir de son personnel.

Etat de la situation financière

64. **Le montant du passif comptabilisé au titre de prestations définies doit être égal au total de :**

(a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 77) ;

(b) majorée des gains actuariels (minorée des pertes actuarielles) non comptabilisés en raison du traitement indiqué aux paragraphes 105 et 106 ;

(c) diminuée du coût des services passés non encore comptabilisé (voir paragraphe 112) ;

(d) diminuée de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'il en existe) destinés à être utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 118 à 120).

65. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est l'obligation brute avant déduction de la juste valeur des actifs du régime.

66. **Une entité doit déterminer la valeur actuelle de son obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime 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.

67. 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. Mais 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.

68. **Le montant déterminé selon le paragraphe 65 peut être un montant négatif (un actif). L'entité doit évaluer cet actif en retenant le plus faible :**

(a) du montant déterminé selon le paragraphe 65 ; et

(b) de la somme :

(i) **des pertes actuarielles nettes cumulées non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 105, 106 et 112) ; et**

(ii) **de la valeur actuelle de tous avantages économiques disponibles, soit sous forme de remboursements par le régime, soit sous forme de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actuelle de ces avantages économiques doit être déterminée par application du taux d'actualisation défini au paragraphe 91.**

69. **L'application du paragraphe 69 ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un gain résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de la période, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un gain actuariel au cours de la période. L'entité doit donc comptabiliser immédiatement les éléments suivants, selon le paragraphe 65, dans la mesure où ils surviennent alors que l'actif au titre des prestations définies est déterminé selon le paragraphe 69 (b) :**

(a) les pertes actuarielles nettes de la période en cours et le coût des services passés de la période en cours, dans la mesure où ils excèdent la réduction de la valeur actuelle des avantages économiques visés au paragraphe 69 (b) (ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques augmente ou si elle reste inchangée, l'ensemble des pertes actuarielles nettes de la période en cours et du coût des services passés pour la période en cours doit être comptabilisé immédiatement selon le paragraphe 65 ;

(b) les gains actuariels nets de la période en cours après déduction du coût des services passés pour la période en cours, dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques précisés au paragraphe 69 (b) (ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques diminue ou si elle reste inchangée, l'ensemble des gains actuariels nets pour la période en cours après déduction du coût des services passés pour la période en cours doit être comptabilisé immédiatement selon le paragraphe 65.

70. Le paragraphe 70 s'applique uniquement à une entité qui dispose, au début ou à la fin de la période comptable, d'un excédent[1] au régime à prestations définies et qui ne peut pas, selon les termes du régime, recouvrer intégralement cet excédent par le biais de remboursements ou de réductions des cotisations futures. Dans ce cas, le coût des services passés et les pertes actuarielles survenant au cours de la période et dont la comptabilisation est différée selon le paragraphe 65 augmentent le montant précisé au paragraphe 69(b) (i). Si cette augmentation n'est pas compensée par une diminution égale de la valeur actuelle des avantages économiques répondant aux conditions de comptabilisation précisées au paragraphe 69 (b) (ii), il y a une augmentation du total net précisé au paragraphe 69 (b) et, en conséquence, comptabilisation d'un gain. Le paragraphe 70 interdit la comptabilisation d'un gain dans de telles circonstances. L'effet opposé survient dans le cas de gains actuariels survenant au cours de la période dont la comptabilisation est différée selon le paragraphe 65, dans la mesure où ces gains actuariels réduisent des pertes actuarielles cumulées non comptabilisées. Le paragraphe 70 interdit la comptabilisation d'une perte dans de telles circonstances. Pour des exemples d'application de ce paragraphe, consulter les paragraphes IE8 à IE30.

71. Un actif peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été sur financé ou, dans certains cas, lorsque des gains actuariels sont comptabilisés. Dans ce cas, l'entité comptabilise un actif 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.

72. La limite fixée au paragraphe 69 (b) n'a pas préséance sur les dispositions concernant la comptabilisation différée de certaines pertes actuarielles (voir paragraphes 105 et 106) et de certains coûts des services passés (voir paragraphe 112), sauf dans les cas précisés au paragraphe 70. Le paragraphe 141 (f) (iii) impose à l'entité d'indiquer tout montant non comptabilisé en tant qu'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 69 (b).

Etat de la performance financière

73. **Une entité doit comptabiliser en résultat le total net des montants ci-après, sauf si une autre Norme impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif :**

(a) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 76 à 104) ;

(b) le coût financier (voir paragraphe 95) ;

(c) le rendement attendu de tous les actifs du régime (voir paragraphes 125 à 127) et de tous les droits à remboursement (voir paragraphe 121) ;

[1] Un excédent est un excédent de la juste valeur des actifs du régime sur la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

(d) les écarts actuariels, ressortant de l'application des méthodes comptables de l'entité (voir paragraphes 105 à 109) ;

(e) le coût des services passés (voir paragraphe 112) ;

(f) l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 129 et 130) ; et

(g) l'effet de la limite visée au paragraphe 69 (b), sauf s'il est comptabilisé dans l'état des variations de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 108.

74. 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 74.

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

75. De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, l'évolution des coûts médicaux et, pour un régime capitalisé, le rendement des actifs du régime, peuvent influer 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 77 à 79) ;

(b) affecter les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 80 à 84) ; et

(c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 85 à 104).

Méthode d'évaluation actuarielle

76. 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.

77. **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 80 à 84) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 85 à 104).**

78. Une entité actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si une partie de l'obligation vient à échéance dans les douze mois suivant la date de clôture.

Affectation des droits à prestations aux périodes de service

79. **Lorsqu'elle détermine la valeur actuelle de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant aux 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 supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, à l'exception de ce qui pourrait résulter d'augmentations de salaires futures.

80. 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.

81. 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, ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à chaque date de clôture successive, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. 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 donneront 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 se crée alors que 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.

82. 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.

83. 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 80 (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

84. Les hypothèses actuarielles doivent être exemptes de parti pris et mutuellement compatibles.

85. 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 ancien et actuel (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, pendant et après l'emploi ;

(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, et

(iv) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux ; et

(b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants :

(i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 91 à 95) ;

(ii) les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 96 à 100) ;

(iii) dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs, y compris, s'il est important, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 101 à 104) ; et

(iv) le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 125 à 127).

86. Les hypothèses actuarielles sont exemptes de parti pris si elles ne sont ni imprudentes ni d'une prudence excessive.

87. 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, le rendement des actifs du régime 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.

88. 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 hyper inflationniste (voir IPSAS 10, *Information financière dans les économies hyper inflationnistes*) 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.

89. **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 - taux d'actualisation

90. **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 la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.**

91. L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet important. Ce taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent, mais il 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.

92. 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.

93. L'entité doit apprécier si le taux d'actualisation qui permet d'approcher au mieux la valeur temps de l'argent à la date de clôture est déterminé 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 certaines législations, le taux de rendement du marché des obligations d'État fournira la meilleure approximation de la valeur temps de l'argent à la date de clôture. Par contre, il pourrait y avoir des législations où ce n'est pas le cas, par exemple, législations où il n'y a 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 envisagés. Dans ce cas, l'entité utilise les taux actuels de marché dont le terme est approprié pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux actuels du marché à l'aide de la courbe des taux de rendement. 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 de les plus lointaines l'instrument financier retenu, par exemple des obligations d'entreprise ou des obligations d'État.

94. Le coût financier est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de la période par la valeur actuelle de l'obligation de la période au titre des prestations définies, en tenant compte d'éventuels changements significatifs de l'obligation. La valeur actuelle de l'obligation diffère du passif comptabilisé dans l'état de la situation financière, (a) parce que ce passif s'entend net de la juste valeur des actifs du régime et (b) parce que certains écarts actuariels et certains coûts au titre des services passés ne sont pas comptabilisés immédiatement. Les exemples d'application présentés dans paragraphes IE1 à IE6 illustrent, entre autres choses, le mode de calcul du coût financier.

Hypothèses actuarielles salaires, avantages et coûts médicaux

95. **Les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doivent être évaluées sur une base reflétant :**

(a) les augmentations de salaire futures estimées ;

(b) 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 ; et

(c) 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) **l'expérience passée 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.**

96. Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, les promotions et divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

97. Si les dispositions d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) imposent à l'entité de changer les prestations lors de périodes futures, l'évaluation de l'obligation doit refléter ces changements. 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 qu'aucune indication ne permet de dire que cette pratique va changer ; ou

(b) des gains actuariels ont déjà été comptabilisés dans les états financiers et l'entité est tenue, de par les dispositions d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) ou de par une disposition légale ou réglementaire, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime (voir paragraphe 114 (c)).

98. Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les dispositions du régime (ou dans 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.

99. 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 tient compte de l'incidence prévue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.

100. **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.**

101. 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 portant sur sa propre expérience, complétées, si nécessaire, par des 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.

102. 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'implantation 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 des données historiques. Elles sont également ajustées lorsque des indications fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se maintenir.

103. Certains régimes de soins de santé postérieurs à l'emploi imposent au personnel de cotiser pour les coûts médicaux couverts par le régime. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte de ces cotisations en fonction des dispositions du régime à la date de clôture (ou de toute obligation implicite allant au-delà de ces dispositions). Les changements de ces cotisations du personnel modifient le coût des services passés et, le cas échéant, peuvent entraîner une réduction. Le coût de règlement

des demandes de remboursement peut être réduit par des prestations de l'État ou d'autres prestataires médicaux (voir paragraphes 96 (c) et 100).

Écarts actuariels

104. **Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 65, l'entité doit comptabiliser, sous réserve du paragraphe 70, une fraction (spécifiée au paragraphe 106) de ses écarts actuariels en produits ou en charges, si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés à la fin de la période comptable précédente excèdent la plus grande des deux valeurs ci-dessous :**

(a) 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à cette date (avant déduction des actifs du régime) ; et

(b) 10 % de la juste valeur des actifs du régime à cette date.

Ces limites doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies.

105. La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 105, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entité peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de la même façon d'une période à l'autre. L'entité peut appliquer ces méthodes à tous les écarts actuariels même s'ils se situent dans les limites spécifiées au paragraphe 105.

106. **Si, comme l'autorise le paragraphe 106, l'entité choisit de comptabiliser les écarts actuariels pendant la période au cours de laquelle ils surviennent, elle peut les comptabiliser directement en actif net/situation nette comme un élément séparé, selon les paragraphes 108 et 109, pour autant qu'elle le fasse pour :**

(a) tous ses régimes à prestations définies ; et

(b) tous les écarts actuariels.

107. **Les écarts actuariels comptabilisés directement en actif net/situation nette comme l'autorise le paragraphe 107 sont présentés dans l'état des variations de l'actif net/situation nette selon paragraphe 118 (b) d'IPSAS 1.**

108. L'entité qui comptabilise les écarts actuariels selon le paragraphe 107 doit également comptabiliser les ajustements qui résultent de la limite définie au paragraphe 69 (b) en dehors du résultat dans l'état des variations de l'actif net/situation nette selon paragraphe 118 (b) d'IPSAS 1. Les écarts actuariels et les ajustements résultant de la limite définie au paragraphe 69 (b) qui ont été comptabilisés directement dans l'état des variations de l'actif net/situation nette sont comptabilisés immédiatement en résultats cumulés. Ils ne doivent pas être comptabilisés dans le résultat d'une période ultérieure.

109. Des écarts actuariels pourront résulter d'augmentations ou de diminutions de la valeur actuelle d'une obligation au titre de prestations définies ou de la juste valeur des actifs du régime correspondant. 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, des avantages du personnel (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 ;

(b) 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 ;

(c) l'impact de l'évolution du taux d'actualisation ; et

(d) les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif (voir paragraphes 125 à 127).

110. Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc permis de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entité est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. La présente Norme impose aux entités de comptabiliser, au minimum, une fraction spécifiée des écarts actuariels se situant à l'extérieur d'un corridor de plus ou moins 10 %. Les exemples d'application, présentés dans les paragraphes IE1 à IE6 illustrent, entre autres choses, le mode de traitement des écarts actuariels. La présente Norme autorise également l'utilisation systématique de méthodes de comptabilisation plus rapide, sous réserve que ces méthodes remplissent les conditions énoncées au paragraphe 106. Ces méthodes autorisées incluent, par exemple, la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels, à l'intérieur et à l'extérieur du corridor.

Coût des services passés

111. **Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 65, l'entité doit, sous réserve du paragraphe 70, comptabiliser en charges le coût des services passés, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où des droits à prestations ont été acquis immédiatement lors de l'instauration du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entité doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.**

112. Le coût des services passés prend naissance lorsque l'entité adopte un régime à prestations définies qui attribue des prestations au titre de services passés ou change les prestations à payer pour des services passés en vertu d'un régime à prestations définies existant. Ces changements visent les services rendus par les membres du personnel au cours de la période jusqu'à ce que les droits à prestations concernés soient acquis. Par conséquent, l'entité comptabilise le coût des services passés sur cette période sans égard au fait qu'il concerne des services rendus au cours de périodes antérieures. L'entité évalue le coût des services passés comme la variation du passif résultant de la modification (voir paragraphe 77). Un coût des services passés négatif est généré lorsque

l’entité change les prestations attribuables à des services passés de telle sorte que la valeur actuelle de l’obligation au titre des prestations définies diminue.

113. 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 lorsque l’entité a l’obligation implicite d’accorder de telles augmentations (il n’y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations) ;

(c) les estimations d’améliorations des prestations résultant de gains actuariels qui ont été comptabilisés dans les états financiers si l’entité est tenue, soit par les dispositions d’un régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions), soit par des dispositions légales ou réglementaires, d’affecter tout excédent du régime à ses bénéficiaires, même si l’augmentation des droits à prestations n’a pas encore été officiellement accordée (l’augmentation de l’obligation qui en résulte est une perte actuarielle et non pas un coût de services passés, voir paragraphe 98 (b)) ;

(d) l’accroissement des avantages acquis lorsque, en l’absence de prestations nouvelles ou meilleures, 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) ; et

(e) l’effet des modifications apportées au régime qui réduisent les prestations au titre des services futurs (réduction).

114. Une entité établit le calendrier d’amortissement du coût des services passés lorsque les droits à prestations sont introduits ou modifiés. Il serait impossible de tenir à jour les écritures détaillées nécessaires à l’identification ou à la mise en œuvre des changements ultérieurs apportés à ce calendrier d’amortissement. En outre, l’effet ne serait vraisemblablement significatif que s’il y avait réduction ou liquidation. Par conséquent, l’entité ne change le calendrier d’amortissement du coût des services passés que s’il y a réduction ou liquidation.

115. Lorsqu’une entité réduit les prestations à payer en vertu d’un régime à prestations définies existant, la réduction de l’obligation au titre de prestations définies qui en résulte est comptabilisée en coût des services passés (négatif) sur la période moyenne devant s’écouler avant l’acquisition des droits à prestations ainsi réduites.

116. Lorsqu’une entité réduit certaines prestations à payer en vertu d’un régime à prestations définies existant et que, dans le même temps, elle augmente d’autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

Comptabilisation et évaluation - actifs du régime

Juste valeur des actifs du régime

117. La juste valeur des actifs du régime est déduite lors de la détermination du montant comptabilisé dans l'état de la situation financière selon le paragraphe 65. Lorsqu'on ne dispose pas de valeur de marché, on procède à une estimation de cette juste valeur ; par exemple on actualise les flux de trésorerie futurs attendus par application d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs et l'échéance ou la date de cession prévue desdits actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondante).

118. 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 ne se rapportant pas aux avantages du personnel, par exemple, fournisseurs et autres créditeurs et passifs provenant d'instruments financiers dérivés.

119. 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 en vertu du régime, il est considéré que la juste valeur de ces contrats d'assurance est la valeur actuelle des obligations correspondantes comme décrite au paragraphe 65 (sous réserve de toute réduction requise si les montants à recevoir en vertu des contrats d'assurance ne sont pas totalement recouvrables).

Remboursements

120. **Une entité comptabilise ses droits à remboursement en tant qu'actifs distincts si et seulement si elle est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera, soit en partie soit en totalité, les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation de prestations définies. L'entité doit évaluer ces actifs à leur juste valeur. À tous autres égards, l'entité doit donner à cet actif un traitement similaire à celui des actifs du régime. Dans l'état de la performance financière, la charge relative à un régime à prestations définies peut être présentée après déduction du montant comptabilisé à titre de remboursement.**

121. 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 10, constituent des actifs du régime. L'entité comptabilise ses contrats d'assurance éligibles de la même manière que tous les autres actifs du régime et le paragraphe 121 ne s'applique pas (voir les paragraphes 50 à 53 et 120).

122. Lorsqu'un contrat d'assurance n'est pas un contrat d'assurance éligible, il ne peut être considéré comme un actif du régime. Le paragraphe 121 traite de ce type de cas : l'entité comptabilise ses droits à remboursement en vertu du contrat d'assurance en tant qu'actif distinct plutôt qu'en déduction du passif au titre des prestations définies comptabilisé selon le paragraphe 65 ; à tous autres égards, cet actif est traité de la même façon que les actifs du régime. En particulier, le passif au titre de prestations définies comptabilisé selon le paragraphe 65 est majoré (ou diminué) dans la mesure où les écarts actuariels

cumulés nets sur l’obligation au titre des prestations définies et sur le droit à remboursement correspondant demeurent non comptabilisés selon les paragraphes 105 et 106. Le paragraphe 141 (f) (iv) impose de fournir une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l’obligation correspondante.

123. 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, comme décrite au paragraphe 65 (sous réserve de toute réduction requise si le remboursement n’est pas totalement recouvrable).

Rendement des actifs du régime

124. Le rendement attendu des actifs du régime entre dans le calcul de la charge comptabilisée dans l’état de la performance financière. La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif est un écart actuariel ; elle est incluse dans les écarts actuariels sur l’obligation au titre des prestations définies entrant dans le calcul du montant net qui est comparé aux valeurs limites du corridor de 10 % mentionné au paragraphe 105.

125. Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de la période, pour des rendements sur toute la durée de vie de l’obligation correspondante. Le rendement attendu des actifs du régime tient compte de l’évolution de la juste valeur des actifs détenus qui résultera des cotisations effectivement versées au fonds et des prestations effectivement prélevées sur le fonds au cours de la période.

126. Dans le calcul du rendement attendu et du rendement effectif des actifs du régime, l’entité déduit les frais d’administration attendus autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles prises pour évaluer l’obligation.

Regroupements d’entreprises

127. L’entité prend en considération la norme internationale ou nationale traitant des regroupements d’entreprises afin de déterminer les actifs et passifs relatifs aux avantages postérieurs à l’emploi à comptabiliser dans un regroupement d’entreprise.

Réductions et liquidations

128. **Une entité doit comptabiliser les gains ou pertes enregistrés au titre de la réduction ou de la liquidation d’un régime à prestations définies au moment où se produit la réduction ou la liquidation. Les gains ou les pertes liés à une réduction ou à une liquidation doivent comprendre :**

(a) tout changement de la valeur actuelle de l’obligation au titre des prestations définies en résultant ;

(b) toute variation de la juste valeur des actifs du régime en résultant ;

(c) tous écarts actuariels et coût des services passés concernés qui, selon les paragraphes 105 et 112, n’avaient pas été comptabilisés antérieurement.

129. Avant de déterminer l’effet d’une réduction ou d’une liquidation, une entité doit réévaluer l’obligation (et, s’il y a lieu, les actifs correspondants du régime) au moyen des

hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels).

130. Une réduction intervient lorsqu'une entité :

(a) s'est manifestement engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime ; ou

(b) modifie les dispositions d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la cessation ou la suspension d'un régime, ou bien d'une diminution de la relation entre les augmentations de salaires futures et les prestations à payer pour des services passés. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilise la réduction en même temps que la restructuration correspondante.

131. Si la modification d'un régime fait diminuer les prestations, seul l'effet de la diminution pour les services futurs est une réduction. L'effet de toute diminution pour des services passés correspond à un coût des services passés négatif.

132. Il y a liquidation lorsqu'une entité conclut une transaction éliminant toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies, par exemple lorsqu'elle règle aux bénéficiaires du régime ou pour leur compte une somme forfaitaire en échange de leurs droits de recevoir des prestations spécifiées postérieures à l'emploi.

133. Dans certains cas, une 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 en cours ou 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 50) de payer les cotisations ultérieures si l'assureur ne paye pas les avantages sociaux visés par le contrat d'assurance. Les paragraphes 121 à 124 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits à remboursement en vertu de contrats d'assurance non inclus dans les actifs du régime.

134. Il y a à la fois liquidation et réduction si la cessation d'un régime fait en sorte que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, la cessation d'un régime ne constitue pas une réduction ou une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime assurant des prestations, en substance, identiques.

135. Lorsqu'une réduction concerne uniquement certains membres du personnel couverts par un régime ou lorsqu'une partie seulement d'une obligation est éteinte, le gain ou la perte en résultant inclut un prorata du coût des services passés et des écarts actuariels non comptabilisés auparavant. Ce prorata est déterminé sur la base de la valeur actuelle de l'obligation avant et après la réduction ou la liquidation, à moins qu'une autre base ne soit plus rationnelle en la circonstance. Il peut, par exemple, être approprié d'affecter en priorité le gain résultant d'une réduction ou d'une liquidation du régime à l'élimination du coût des services passés non comptabilisé relatif à ce même régime.

Présentation

Compensation

136. **Une 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 en vertu de l'autre régime.

137. Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IPSAS 28, *Instruments financiers : présentation*.

Distinction courant/non courant

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

Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi

139. La présente Norme ne précise pas si une entité doit présenter le coût des services rendus au cours de la période, le coût financier et le rendement attendu des actifs du régime comme des composantes d'un même élément de produit ou de charge dans l'état de la performance financière.

Informations à fournir

140. **Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de ses régimes à prestations définies et l'incidence financière des changements apportés à ces régimes pendant la période.**

141. **Une entité doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies :**

(a) sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels ;

(b) une description générale du type de régime ;

(c) un rapprochement des soldes d'ouverture et des soldes de clôture de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, montrant séparément, le cas échéant, les effets relatifs à la période qui sont attribuables à chacun des facteurs suivants :

(i) **le coût des services rendus au cours de la période,**

(ii) **le coût financier,**

(iii) **les cotisations des participants au régime,**

(iv) **les écarts actuariels,**

(v) **les variations de change pour les régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité,**

(vi) **les prestations payées,**

(vii) **le coût des services passés,**

(viii) **les regroupements d'entreprises,**

(ix) **les réductions, et**

(x) **les liquidations ;**

(d) une analyse de l'obligation au titre des prestations définies ventilée en montants résultant de régimes non capitalisés et en montants résultant de régimes qui sont entièrement ou partiellement capitalisés ;

(e) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de la juste valeur des actifs du régime et des soldes d'ouverture et de clôture de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif conformément au paragraphe 121 montrant séparément, le cas échéant, les effets relatifs à la période qui sont attribuables à chacun des facteurs suivants :

(i) **le rendement attendu des actifs du régime,**

(ii) **les écarts actuariels,**

(iii) **les variations de change pour les régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité,**

(iv) **les cotisations de l'employeur,**

(v) **les cotisations des participants au régime,**

(vi) **les prestations payées,**

(vii) **les regroupements d'entreprises, et**

(viii) **les liquidations ;**

(f) un rapprochement entre la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies selon le paragraphe (c) et la juste valeur des actifs du régime selon le paragraphe (e), d'une part, et les actifs et les passifs comptabilisés dans l'état de la situation financière, présentant au minimum :

(i) **le montant net des écarts actuariels non comptabilisés dans l'état de la situation financière (voir paragraphe 105),**

(ii) **le coût des services passés non comptabilisé dans l'état de la situation financière (voir paragraphe 112),**

(iii) **tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite définie au paragraphe 69 (b),**

(iv) **la juste valeur à la date de clôture de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif, selon le paragraphe 121 (avec une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante), et**

(v) **les autres montants comptabilisés dans l'état de la situation financière ;**

(g) la charge totale comptabilisée dans l'état de la performance financière pour chacun des éléments suivants, ainsi que le(s) poste(s) dans le(s)quel(s) ils apparaissent :

(i) **le coût des services rendus au cours de la période,**

(ii) **le coût financier,**

(iii) **le rendement attendu des actifs du régime,**

(iv) **le rendement attendu du droit à remboursement enregistré en tant qu'actif en vertu du paragraphe 121,**

(v) **les écarts actuariels,**

(vi) **le coût des services passés,**

(vii) **l'effet de toute réduction ou liquidation, et**

(viii) **l'effet de la limite définie au paragraphe 69 (b) ;**

(h) le montant total comptabilisé dans l'état des variations de l'actif net/situation nette pour chacun des éléments suivants :

(i) **les écarts actuariels, et**

(ii) **l'effet de la limite définie au paragraphe 69 (b) ;**

(i) pour les entités qui comptabilisent des écarts actuariels dans l'état des variations de l'actif net/situation nette selon le paragraphe 107, le montant cumulé des écarts actuariels comptabilisés dans cet état ;

(j) pour chaque grande catégorie d'actifs du régime, comprenant, sans s'y limiter, les instruments de capitaux propres, les instruments de créance, les biens immobiliers et l'ensemble des autres actifs, le pourcentage ou le montant que représente chaque grande catégorie par rapport à la juste valeur du total des actifs du régime ;

(k) les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour :

(i) **chaque catégorie d'instruments financiers de l'entité elle-même, et**

(ii) **tout bien immobilier occupé ou autres actifs utilisés par l'entité ;**

(l) une description narrative de la base utilisée pour déterminer le taux global attendu de rendement des actifs, y compris l'effet des grandes catégories d'actifs du régime ;

(m) le rendement effectif des actifs du régime, ainsi que le rendement effectif de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 121 ;

(n) les principales hypothèses actuarielles utilisées à la date de clôture comprenant, le cas échéant :

(i) **les taux d'actualisation,**

(ii) **la base ayant servi à déterminer le taux d'actualisation,**

(iii) **les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les périodes présentées dans les états financiers,**

(iv) **les taux de rendement attendus pour les périodes figurant dans les états financiers sur les droits à remboursement enregistrés en tant qu'actifs selon le paragraphe 121,**

(v) **les taux attendus d'augmentation des salaires (et des variations d'un indice ou autre variable pris, selon les dispositions ou les obligations implicites d'un régime, comme base de calcul des augmentations de prestations futures),**

(vi) **les taux d'évolution des coûts médicaux, et**

(vii) **toute autre hypothèse actuarielle importante.**

L'entité doit indiquer pour chacune des hypothèses actuarielles une valeur absolue (par exemple un pourcentage absolu) et non pas uniquement une fourchette de pourcentages ou d'autres variables ;

(o) l'effet d'une augmentation d'un point de pourcentage et l'effet d'une diminution d'un point de pourcentage du taux d'évolution des coûts médicaux sur :

(i) **le total du coût des services rendus et du coût financier inclus dans la charge nette au titre des avantages médicaux postérieurs à l'emploi, et**

(ii) **l'obligation cumulée au titre des avantages médicaux postérieurs à l'emploi.**

Pour établir ces données, toutes les autres hypothèses doivent être maintenues constantes. Pour les régimes opérant dans un environnement à taux d'inflation élevé, l'information à fournir sera l'effet d'une augmentation ou d'une diminution d'un pourcentage du taux d'évolution des coûts médicaux d'une importance similaire à un point de pourcentage dans un environnement à taux d'inflation bas ;

(p) les montants pour la période annuelle en cours et pour les quatre périodes annuelles antérieures :

(i) **de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, de la juste valeur des actifs du régime ainsi que de l'excédent ou du déficit du régime, et**

(ii) **des ajustements liés à l'expérience relatifs :**

a. aux passifs du régime exprimés soit (1) en tant que montant soit (2) en tant que pourcentage des passifs du régime à la date de clôture, et

b. aux actifs du régime exprimés soit (1) en tant que montant soit (2) en tant que pourcentage des actifs du régime à la date de clôture ;

(q) la meilleure estimation de l'employeur, dès qu'elle peut être raisonnablement établie, des cotisations que l'on juge devoir verser au régime pendant la période annuelle qui commence après la date de clôture.

142. Le paragraphe 141 (b) impose de fournir une description générale du type de régime. Cette description distingue, par exemple, les régimes de retraite fondés sur les salaires de carrière des régimes de retraite fondés sur les salaires de fin de carrière et des régimes d'assistance médicale postérieure à l'emploi. La description doit englober les pratiques informelles donnant lieu à des obligations implicites comprises dans l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies, conformément au paragraphe 63. Il n'est pas nécessaire d'indiquer plus de détails.

143. Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle peut fournir les informations globalement, séparément pour chaque régime ou regroupées de la manière qu'elle juge la plus utile. Il peut être utile d'effectuer ces regroupements en fonction des critères suivants :

(a) l'implantation géographique des régimes (distinguer, par exemple, les régimes nationaux des régimes étrangers) ; ou

(b) le fait que les régimes soient exposés à des risques très différents, par exemple, en distinguant les régimes de retraite fondés sur les salaires de carrière des régimes de retraite fondés sur les salaires de fin de carrière et des régimes d'assistance médicale postérieurs à l'emploi.

Lorsqu'une entité fournit des informations globales pour un groupe de régimes, ces informations doivent être fournies sous la forme de moyennes pondérées ou de fourchettes relativement étroites.

144. Le paragraphe 33 impose de fournir des informations complémentaires sur les régimes multi-employeurs à prestations définies qui sont comptabilisés comme des régimes à cotisations définies.

145. 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 ; et

(b) les avantages postérieurs à l'emploi dont bénéficient ses principaux dirigeants.

146. Lorsque IPSAS 19 l'impose, une entité fournit des informations sur les passifs éventuels résultant de l'obligation au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

Autres avantages à long terme

147. Les autres avantages à long terme comprennent, par exemple :

(a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;

(b) les primes d'ancienneté ou autres avantages liés à l'ancienneté ;

(c) les indemnités d'invalidité de longue durée ;

(d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants ; et

(e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de la période au cours de laquelle elles ont été gagnées ; et

(f) les indemnités à verser par l'entité à un membre du personnel en attendant que celui-ci trouve un nouvel emploi.

148. 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. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente Norme impose une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi :

(a) les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué ; et

(b) l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.

149. 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 59 à 146.

Comptabilisation et évaluation

150. **Le montant comptabilisé au passif pour les autres avantages à long terme doit être égal au total de :**

(a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 77) ;

(b) diminuée de la juste valeur à la même date des actifs du régime (s'il en existe) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 118 à 120).

Pour évaluer ce passif, l'entité doit appliquer les paragraphes 55 à 104, à l'exclusion des paragraphes 65 et 74. L'entité doit appliquer le paragraphe 121 à la comptabilisation et à l'évaluation de tout droit à remboursement.

151. **Sauf si une autre Norme impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entité doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser en charges ou (sous réserve du paragraphe 69) en produits, le total net des montants ci-dessous :**

(a) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 76 à 104) ;

(b) le coût financier (voir paragraphe 95) ;

(c) le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 125 à 127) et de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif (voir paragraphe 121) ;

(d) les écarts actuariels qui doivent être comptabilisés immédiatement ;

(e) le coût des services passés qui doit être comptabilisé immédiatement ; et

(f) l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 129 et 130).

152. 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. Paragraphe 149 souligne que les indemnités d'invalidité de longue durée peuvent éventuellement être soumises à un degré d'incertitude plus élevé que les autres avantages à long terme.

Informations à fournir

153. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme du personnel, d'autres Normes peuvent imposer de fournir certaines informations, par exemple lorsque la charge résultant de ces avantages est significative et impose donc la fourniture d'informations selon IPSAS 1. Lorsque IPSAS 20 l'impose, l'entité fournit des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

Indemnités de fin de contrat de travail

154. La présente Norme traite de ces indemnités séparément des autres avantages du personnel, car l'événement qui génère l'obligation n'est pas l'activité du membre du personnel mais au contraire sa cessation d'activité.

Comptabilisation

155. **Une entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée :**

(a) à mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite ; ou

(b) à octroyer des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

156. **Une entité est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan détaillé doit indiquer, au minimum :**

(a) le lieu de travail, la fonction et le nombre approximatif des personnes visées ;

(b) les indemnités de fin de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle ; et

(c) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débuter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.

157. Une entité peut se trouver engagée, (a) par la législation, (b) par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou (c) par une obligation implicite, basée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou sur un désir d'équité, à effectuer des paiements (ou à accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de fin de contrat de travail. Il s'agit généralement de montants forfaitaires mais ces indemnités peuvent inclure également :

(a) une amélioration des prestations de retraite ou d'autres prestations postérieures à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un régime d'avantages du personnel, soit directement ; et

(b) le 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.

158. Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum) mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entité les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entités payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entité. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.

159. Les indemnités de fin de contrat de travail ne confèrent pas à l'entité d'avantages économiques futurs et doivent être comptabilisées immédiatement en charges.

160. Lorsqu'une entité comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou des autres avantages du personnel (voir paragraphe 129).

Evaluation

161. **Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées, par application du taux d'actualisation défini au paragraphe 91.**

162. **Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités doit être basée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.**

Informations à fournir

163. Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront une offre d'indemnités de fin de contrat de travail, il existe un passif éventuel. Comme l'impose IPSAS 19, une entité doit fournir des informations sur ce passif éventuel à moins que l'éventualité d'une sortie pour règlement ne soit faible.

164. Selon les dispositions d'IPSAS 1, l'entité indique la nature et le montant d'une charge si elle est significative. Les indemnités de fin de contrat de travail peuvent générer une charge devant faire l'objet d'une information en vertu de cette exigence.

165. Lorsque IPSAS 20 l'impose, une entité fournit des informations sur les indemnités de fin de contrat de travail dues à ses principaux dirigeants.

Première application de la présente Norme

166. **Lors de la première application de la présente Norme, une entité doit déterminer son passif initial à cette date au titre des régimes à prestations définies comme suit :**

(a) la valeur actuelle de l'obligation (voir paragraphe 77) à la date de première adoption ;

(b) moins la juste valeur, à la date de première adoption, des actifs du régime (s'il en existe) qui doivent être utilisés directement pour éteindre l'obligation (voir paragraphes 118 à 120) ;

(c) moins le coût des services passés devant être comptabilisé au cours de périodes ultérieures selon le paragraphe 112.

167. **Si le passif initial déterminé selon le paragraphe 166 est supérieur ou inférieur au montant que l'entité aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, elle doit comptabiliser cette augmentation/diminution dans le solde des résultats cumulés à l'ouverture.**

168. Lors de l'adoption initiale de la présente Norme, l'incidence du changement de méthode comptable inclut tous les gains et pertes actuariels dégagés au cours de périodes antérieures, même s'ils se situent dans les limites du corridor de 10 % décrit au paragraphe 105. Les entités présentant leurs états financiers pour la première fois selon la méthode de la comptabilité d'exercice n'auront pas comptabilisé de passif, dans quel cas l'augmentation du passif correspondra à l'intégralité du montant du passif sous déduction de la juste valeur, à la date de première adoption, des actifs du régime selon paragraphe166 (b) et le cas échéant du coût des services passés devant être comptabilisé au cours des périodes ultérieures selon paragraphe 166 (c).Selon les dispositions de la présente Norme, cette augmentation du passif est comptabilisée en soldes cumulés.

169. **Lors de la première adoption de la présente Norme, l'entité ne doit pas ventiler les écarts actuariels cumulés depuis la mise en place du (des) régime(s) jusqu'à la date de première adoption de la présente Norme en une fraction comptabilisée et une fraction non comptabilisée. Tous les écarts actuariels cumulés doivent être comptabilisés en solde d'ouverture des soldes cumulés.**

170. Lors de la première adoption de la présente Norme, les entités ne sont pas autorisées à ventiler les écarts actuariels cumulés en une fraction comptabilisée et une fraction non

comptabilisée. Tous les écarts cumulés sont comptabilisés en solde d'ouverture des soldes cumulés. Nonobstant cette disposition de première adoption, l'entité peut opter pour la comptabilisation de seulement une fraction de ses écarts actuariels pour les périodes ultérieures selon paragraphes 105 à 107.

171. **Lors de la première année d'adoption de la présente Norme, l'entité n'est pas tenue de fournir des informations comparatives.**

172. Selon le paragraphe 171, toutes les entités sont dispensées de l'obligation de fournir des informations comparatives lors de la première année d'adoption de la présente Norme. L'entité est toutefois encouragée à fournir des informations comparatives lorsqu'elles sont disponibles.

173. **Lors de la première année d'adoption de la présente Norme, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations imposées par les paragraphes 141(c), 141 (e), et 141 (f).**

174. Les rapprochements imposés par les paragraphes 141 (c) et 141 (e) nécessitent tous les deux la présentation des soldes d'ouverture pour les composantes des obligations au titre des prestations définies, des actifs du régime et des droits à remboursement. Le paragraphe 141 (f) impose un rapprochement qui s'appuie sur les informations à fournir dans paragraphes 141 (c) et 141 (e). Lors de la première année d'adoption de la présente Norme, ces informations ne sont pas obligatoires. L'entité est encouragée à les fournir lorsqu'elles sont disponibles.

175. **Lors de la première année d'adoption de la présente Norme, l'entité peut fournir les informations imposées par le paragraphe 141 (p) de manière prospective.**

176. Les informations spécifiées dans le paragraphe 141 (p) portent sur la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, la juste valeur des actifs du régime, l'excédent ou déficit du régime ainsi que sur certains ajustements liés à l'expérience. Ces informations ne sont imposées que pour la période annuelle en cours lors de la première année d'adoption. Les informations relatives aux périodes annuelles antérieures peuvent être fournies de manière prospective dans le cadre de l'application par l'entité de la présente Norme à ses états financiers. Les entités ont ainsi la possibilité de construire des informations sur la tendance sur une période, plutôt que de fournir des informations sur les périodes de report antérieures à la période de première adoption de la présente Norme.

Date d'entrée en vigueur

177. L'entité doit appliquer la présente Norme dans les états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente Norme pour une période antérieure au 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.

177A. **Les paragraphes 10, 11, 37, 113, 114, et 131 ont été amendés et le paragraphe 131A ajouté dans le cadre des *Améliorations des IPSAS* publiées en janvier 2010. Une entité doit appliquer les amendements figurant dans les paragraphes 10, 11, et 37 dans les états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente Norme pour une période antérieure au 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.**

L’entité doit appliquer les amendements figurant dans les paragraphes 113, 114, 131 et 131A aux modifications des prestations intervenant à compter du 1er janvier 2011.

178. Lorsque l’entité adopte la comptabilité d’exercice telle que définie par les IPSAS pour la présentation de ses états financiers après cette date d’entrée en vigueur, la présente Norme s’applique aux états financiers de l’entité pour les périodes ouvertes à compter de la date d’adoption.

ANNEXE A

Guide d'application

Cette annexe fait partie intégrante d'IPSAS 25.

Exemple illustrant le paragraphe 21 : 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 la période de report. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entité au cours de l'année, le montant total à verser au titre de 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 36 : 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 solde.

Exemple illustrant le paragraphe 73 : Plafonnement du montant d'un actif du régime à comptabiliser

AG3. Un régime à prestations définies présente les caractéristiques suivantes :

Valeur actuelle de l'obligation	1 100
Juste valeur des actifs du régime	(1 190)
	(90)
Pertes actuarielles non comptabilisées	(110)
Coût des services passés non comptabilisé	(70)
Montant négatif déterminé selon le paragraphe 65	(270)
Valeur actuelle des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	60
La limite établie par le paragraphe 69(b) est calculé comme suit:	
Pertes actuarielles non comptabilisées	*110*
Coût des services passés non comptabilisé	*70*
Valeur actuelle des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	*60*
Limite	*240*

240 est inférieur à 320. L'entité comptabilise donc un actif de 240 et indique que l'application de la limite fixée dans le paragraphe 69 (b) a diminué de 30 la valeur comptable de l'actif (voir le paragraphe 141 (f) (iii)).

Exemple illustrant le paragraphe 78 : La méthode des unités de crédit projetées

AG4. 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.

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

Remarque :

1. L’obligation à l’ouverture est la valeur actuelle des droits à prestations affectés aux années précédentes.

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 81 : Affectation des droits à prestation aux périodes de service

AG5. Un régime à prestations définies prévoit le paiement d’une prestation forfaitaire de 100 pour chaque année de service payable lors du départ en retraite.

Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de 100. La valeur actuelle de l’obligation au titre des prestations définies est la valeur actuelle de 100 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 donc inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l’entité à la date de clôture.

AG6. 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 attendue du décès, est affectée à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de ce droit. La valeur actuelle de l’obligation au titre de prestations définies est la valeur actuelle 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 82 : Droits à prestations acquis et non acquis

AG7. Un régime prévoit le paiement d’une prestation de 100 pour chaque année de service. La prestation n’est acquise qu’après dix années de service.

Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. 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.

AG8. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 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 est affecté à chacune des années ultérieures.

Exemples illustrant le paragraphe 83 : Affectation des droits à prestations aux périodes comptables

AG9. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de 1 000 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 (1 000 divisé par 10) est attribué 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.

AG10. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 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 entrant dans le régime avant 35 ans, leur temps de service commence à générer des droits à prestations en vertu du régime à l'âge de 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 conditionnés par l'activité ultérieure. 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 (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 (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 (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.

AG11. 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. 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 la période de service nécessaire pour s'assurer tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel que l'on s'attend à voir partir dans les dix ans.

AG12. 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 ultérieures généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des années antérieures. 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 base linéaire, selon le paragraphe 68. 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 affecté 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 affecté aux membres du personnel que l'on s'attend à voir partir dans les dix ans.

Exemple illustrant le paragraphe 84 : Affectation des droits à prestations aux périodes comptables

AG13. 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 affecté aux années de service.

Exemple illustrant le paragraphe 113 : Comptabilisation du coût des services passés

AG14. Une entité gère un régime de retraite qui prévoit le versement d'une pension égale à 2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Les droits à prestations sont acquis au bout de cinq années de service. Le 1er janvier 20X9, l'entité améliore le régime et porte le montant de la pension à 2,5 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service à compter du 1er janvier 20X5. À la date de l'amélioration, la valeur actuelle

des prestations complémentaires pour la période de service allant du 1er janvier 20X5 au 1er janvier 20X9 est la suivante :

L'entité comptabilise 150 immédiatement parce que ces droits à prestations sont déjà acquis. L'entité comptabilise 120 selon un mode linéaire sur la période de trois ans ouverte à compter du 1er janvier 20X9.

Personnes ayant plus de cinq années de service au 1/1/X9	150
Personnes ayant moins de cinq années de service au 1/1/X9 (période moyenne d'acquisition des droits à prestations : 3 ans)	120
	270

Exemple illustrant les paragraphes 121 à 123 : Remboursements

AG15. Remboursements :

Valeur actuelle de l'obligation	1 241
Gains actuariels non comptabilisés	17
Passif comptabilisé dans l'état de la situation financière	1 258

Droits en vertu de contrats d'assurance correspondant exactement par le montant et l'échéance à une partie des avantages payables en vertu du régime. Ces avantages ont une valeur actuelle de 1 092	1 092

Les gains actuariels non comptabilisés de 17 sont les gains actuariels cumulés nets sur l'obligation et sur les droits à remboursement.

Exemple illustrant les paragraphes 125 à 127 : Rendement des actifs du régime

AG16. Au 1er janvier 20X7, la juste valeur des actifs du régime était de 10 000 et le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élevait à 760. Le 30 juin 20X7, des prestations de 1 900 ont été payées et les cotisations de 4 900 ont été reçues. Au 31 décembre 20X7, la juste valeur des actifs du régime s'établissait à 15 000 et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à 14 792. Le montant des pertes actuarielles sur l'obligation pour 20X7 s'élevait à 60.

Au 1er janvier 20X7, l'entité présentant les états financiers a effectué les estimations suivantes, sur la base des prix du marché à cette date :

	%
Produits d'intérêts et de dividendes, après impôt à payer par le fonds	9.25
Plus-values réalisées sur les actifs du régime et plus-values latentes (après impôts)	2.00
Frais d'administration	(1.00)
Taux de rendement attendu	10.25

Pour 20X7, le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime sont comme suit :	
Rendement des actifs d'une valeur de 10,000 détenus pendant 12 mois à 10.25%	1 025
Rendement des actifs d'une valeur de 3,000 détenus pendant 6 mois à 5% (équivalent à un taux annuel de 10.25%, composé tous les six mois)	150
Rendement attendu des actifs du régime pour for 20X7	1 175
Juste valeur des actifs du régime au 31 décembre 20X7	15 000
Moins juste valeur des actifs du régime au 1er janvier 20X7	(10 000)
Moins cotisations reçues	(4 900)
Plus prestations payées	1 900
Rendement effectif des actifs du régime	2 000

La différence entre le rendement attendu (1 175) et le rendement effectif des actifs du régime (2 000) est un gain actuariel de 825. Par conséquent, le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élève à 1 525 (760 plus 825 moins 60). Les limites du corridor indiqué au paragraphe 105 sont fixées à 1 500 (montant le plus élevé entre : (i) 10 % de 15 000 et (ii) 10 % de 14 792). L'année suivante (20X8), l'entité comptabilise en solde un gain actuariel de 25 (1 525 moins 1 500) divisé par la durée d'activité moyenne résiduelle attendue des membres du personnel concernés.

Le taux de rendement attendu des actifs du régime pour 20X8 sera établi sur la base des attentes du marché au 1er janvier 20X8, pour des rendements sur toute la durée de l'obligation.

Exemple illustrant le paragraphe 135 : Comptabilisation d'une réduction sans liquidation

AG17. La législation impose à une entité d'abandonner son activité de collecte et de traitement de déchets. Les membres du personnel du secteur abandonné cessent d'acquérir des droits à prestations. Il s'agit bien d'une réduction sans liquidation. Selon les hypothèses actuarielles actuelles (y compris les taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) immédiatement avant la réduction, la valeur actuelle nette de l'obligation de l'entité au titre de prestations définies est de 1 000, la juste valeur des actifs du régime est de 820 et le montant des gains actuariels cumulés non comptabilisés est de 50. La réduction diminue de 100 la valeur actuelle nette de l'obligation, ce qui la ramène à 900.

Sur les montants de gains actuariels non comptabilisés antérieurement, 10 % (100/1 000) concernent la partie de l'obligation qui a été éliminée par la réduction. L'incidence de la réduction peut donc se résumer ainsi :

	Avant réduction	*Profit de réduction*	*Après réduction*
Valeur actuelle nette de l'obligation	*1 000*	*(100)*	*900*
Juste valeur des actifs du régime	*(820)*	*–*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Gains actuariels non comptabilisés	*50*	*(5)*	*45*
Passif net comptabilisé dans l'état de la situation financière	*230*	*(105)*	*125*

Exemple illustrant les paragraphes 166 à 168 : Détermination du passif initial

AG18. Au 31 décembre 2010, l'état de la situation financière d'une entité inclut un passif au titre des retraites de 100. L'entité adopte la présente Norme au 1er janvier 2011 ; à cette date, la valeur actuelle de l'obligation selon la norme est de 1 300 et la juste valeur des actifs du régime est de 1000. Le 1er janvier 2005, l'entité avait amélioré son régime de retraite (coût des prestations non acquises 160 ; et période moyenne restant à courir jusqu'à la date à laquelle les droits à prestations deviendront acquis : 10 ans).

L'impact des dispositions transitoires est comme suit:	
Valeur actuelle de l'obligation	*1 300*
Juste valeur des actifs du régime	*(1 000)*
Moins: coût des services passés à comptabiliser sur des périodes ultérieures (160 × 4/10)	*(64)*
Passif initial	*236*
Passif déjà comptabilisé selon méthode antérieure	*100*
Augmentation du passif	*136*

L'entité comptabilise l'augmentation du passif de 136 dans le solde d'ouverture des soldes cumulés.

Base des Conclusions

La présente Base des Conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante d'IPSAS 25.

L'élaboration d'IPSAS 25 basée sur la version révisée d'IAS19 publiée par l'IASB en 2004

Introduction

BC1. La convergence avec les IFRS et un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB consiste à faire converger les IPSAS établies selon la méthode de la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'IASB lorsque cela est approprié pour les entités du secteur public.

BC2. La haute intensité de main d'œuvre qui caractérise souvent l'activité des entités du secteur public signifie que les charges et les passifs relatifs aux avantages du personnel sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'évaluation de la performance financière et de la situation financière de ces entités. Il est par conséquent essentiel que les états financiers à usage général présentent les charges et passifs relatifs aux avantages du personnel, et que ces derniers soient déterminés selon une base systématique et cohérente. Il est également important de fournir les informations pertinentes aux utilisateurs.

BC3. L'élaboration d'une norme sur les avantages du personnel a déjà été reportée pour deux raisons. Premièrement, l'IPSASB a décidé d'affecter prioritairement ses ressources aux projets spécifiques au secteur public, comprenant les projets sur les prestations sociales fournies par les entités du secteur public dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe et les produits des opérations sans contrepartie directe. Deuxièmement, au début de la décennie de très importantes modifications d'IAS 19 semblaient imminentes. L'IPSASB constate que L'IASB a un projet en cours sur les avantages postérieurs à l'emploi. Le projet est mené en deux phases qui conduisent à un réexamen fondamental de toutes les dispositions comptables relatives aux avantages postérieurs à l'emploi. La première phase fait partie du projet de convergence à court terme mené conjointement par l'IASB et le Financial Accounting Standards Board. Bien que ce projet soit susceptible d'identifier des problématiques pour lesquelles des solutions peuvent être assez rapidement trouvées, l'IPSASB estime que le projet de révision fondamentale des dispositions comptables relatives aux avantages postérieurs à l'emploi n'est pas suffisamment avancé pour justifier le report de la publication de la présente Norme. L'IPSASB continuera à suivre l'évolution du projet de l'IASB.

Régimes composites de sécurité sociale et régimes généraux et obligatoires

BC4. Dans beaucoup de législations, les prestations postérieures à l'emploi sont versées par des régimes composites de sécurité sociale. Les régimes composites de sécurité sociale servent également des prestations qui ne sont pas la contrepartie de services rendus par le personnel en activité ou par les anciens membres du personnel. L'IPSASB conclut qu'en raison de leur importance dans certaines législations, dont certains pays européens, les régimes composites de sécurité sociale devraient faire l'objet d'une définition et que le traitement comptable de ces régimes devrait être précisé. La présente Norme propose au

paragraphe 10 une définition des régimes composites de sécurité sociale qui englobe les deux composantes de ces régimes.

BC5. La présente Norme ne traite pas de toutes les obligations possibles des régimes composites de sécurité sociale. Comme la présente Norme traite des avantages du personnel d'entités présentant leurs états financiers, seules les prestations à payer en contrepartie de services rendus par le personnel de l'entité présentant les états financiers sont dans son champ d'application. L'IPSASB examine certaines des autres prestations versées par les régimes composites de sécurité sociale dans le cadre d'un projet séparé traitant des prestations sociales.

BC6. 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. Selon le paragraphe 46, il existe une présomption réfutable que le régime sera qualifié de régime à prestations définies par l'entité contrôlante. Seulement lorsque la présomption est réfutée le régime général et obligatoire est comptabilisé comme un régime à cotisations définies.

Régimes à prestations définies avec des entités participantes sous contrôle commun

BC7. 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 facturer le 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. 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 financier consolidés. Ceci est conforme au paragraphe 41. Les entités contrôlées fournissent également les informations spécifiées dans le paragraphe 42.

Taux d'actualisation

BC8. IAS 19 impose l'adoption d'un taux d'actualisation déterminé à la date de clôture 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. 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 risqué associé aux obligations au titre des prestations définies ou le risque de crédit spécifique à l'entité. Le

paragraphe 141 (n) (ii) impose la fourniture aux utilisateurs d'une information supplémentaire sur la base retenue pour déterminer le taux.

BC9. 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.

Ecarts actuariels le corridor

BC10. L'IPSASB a examiné les dispositions comptables pour les écarts actuariels. En particulier, L'IPSASB a examiné la question de savoir si l'approche retenue dans IAS 19 connue sous le nom de corridor, qui impose la comptabilisation immédiate d'écarts actuariels uniquement si, à la dernière date de clôture, les écarts se situent à l'extérieur d'une fourchette déterminée par référence à la juste valeur des actifs du régime et la valeur comptable de l'obligation au titre des prestations définies, devait être retenue dans la présente Norme. L'IPSASB a admis le point de vue de ceux qui arguent contre l'approche du corridor estimant qu'elle manque de robustesse conceptuelle et qu'elle conduit à différer de manière injustifiée la comptabilisation de produits et de charges. Néanmoins, l'IPSASB conclut qu'il n'y a pas de motif spécifique au secteur public pour supprimer les dispositions du corridor et imposer la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de retenir l'approche du corridor dans la présente Norme, et d'autoriser les entités à exercer l'une des trois options permises par IAS 19 pour le traitement des écarts se trouvant à l'intérieur du « corridor ». Il s'agit de :

(a) la non comptabilisation ;

(b) la comptabilisation de manière systématique et cohérente des écarts actuariels relatifs à tous les régimes à prestations définies dans l'état de la performance financière ; et

(d) la comptabilisation de manière systématique et cohérente des écarts actuariels relatifs à tous les régimes à prestations définies en dehors de l'état de la performance financière.

Ecarts actuariels : Présentation lorsque la comptabilisation se fait en dehors de l'état de performance financière

BC11. Lors de l'élaboration d'ED 31, *Avantages du personnel*, par l'IPSASB, IAS 19 (2004) et IAS 1 imposaient de renommer « l'état de variations des capitaux propres » « l'état des produits et charges comptabilisés » lorsqu'une entité exerçait l'option de comptabiliser les écarts actuariels relatifs à tous ses régimes à prestations définies en dehors du compte de résultat. Le jeu d'états financiers retenu dans IPSAS 1, *Présentation des états*

financiers, ne comprend pas « un état des produits et charges comptabilisés ». L'IPSASB a par conséquent examiné un projet d'amendement d'IPSAS 1 en vue soit de renommer « l'état des variations de l'actif net/situation nette » « l'état des produits et charges comptabilisés » soit d'autoriser les entités à comptabiliser les écarts actuariels dans « l'état des variations de l'actif net/situation nette » actuellement imposé par IPSAS 1. L'IPSASB conclut initialement qu'il conviendrait, conformément à sa politique de convergence avec les IFRS, d'effectuer l'amendement consécutif d'IPSAS 1 avec pour effet de renommer « l'état des variations de l'actif net/situation nette » « l'état des produits et charges comptabilisés » lorsque celui-ci ne comporte que certains postes, dont les écarts actuariels. En général, cette approche a été favorablement accueillie lors de la consultation.

BC12. L'IASB a depuis publié une version révisée d'IAS 1 qui tient compte d'un amendement consécutif d'IAS 19. Dans cette version, les références à l'état des produits et charges comptabilisés sont supprimées et les écarts actuariels comptabilisés en dehors du résultat net doivent être présentés comme une composante des autres éléments du résultat global. L'IPSASB n'a pas encore examiné la nouvelle version d'IAS 1. Plutôt que d'adopter une disposition qui vise la convergence avec les IFRS mais qui est déjà périmée, l'IPSASB a décidé d'adopter une disposition selon laquelle les écarts actuariels comptabilisés en dehors de l'état de performance financière doivent être présentés dans l'état de variations de l'actif net/situation nette.

Remboursements

BC13. Bien que la disposition d'IAS 19 relative aux remboursements soit d'ordre général, le commentaire est rédigé du point de vue de contrats d'assurances non éligibles, qui ne sont pas, par conséquent, des actifs du régime. L'IPSASB s'est interrogé sur l'existence de cas dans le secteur public où une autre entité du secteur public pourrait prendre l'engagement contractuel d'effectuer une partie ou la totalité des dépenses nécessaires à l'extinction d'une obligation au titre de prestations définies de l'entité présentant les états financiers. L'IPSASB a considéré que de tels cas pourraient se présenter. ED 31 comprend par conséquent un commentaire développé pour tenir compte de l'existence éventuelle de ces circonstances. Certaines réponses estimaient que le commentaire révisé était confus. L'IPSASB a admis ce point de vue et a décidé d'adopter le même commentaire que dans IAS 19, et de ce fait laisser la responsabilité aux entités de décider si leurs droits aux remboursements constituent un actif par référence à la définition d'un actif dans la littérature IPSASB.

Autres avantages à long terme : Les indemnités d'invalidité de longue durée

BC14. Dans IAS 19 les indemnités d'invalidité de longue durée figurent sur la liste des exemples des « autres avantages à long terme». Selon IAS 19 « 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, » et « l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés». 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.

BC15. IPSAS 25 inclut par conséquent une 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 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

BC16. 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 147 a été modifiée en conséquence.

Modalités de mise en œuvre

BC17. L'IPSASB a reconnu que l'application des dispositions de la présente Norme relatives aux obligations au titre de régimes à prestations définies pourrait être problématique pour bon nombre d'entités du secteur public. Il se peut que beaucoup d'entités du secteur public ne comptabilisent pas actuellement les passifs générés par ce type d'obligation et les systèmes d'information nécessaires à la production d'états financiers conformes aux dispositions de la présente Norme n'ont peut-être pas été mis en place. Lorsque les entités comptabilisent les obligations au titre de régimes à prestations définies, il se peut qu'elles appliquent une autre approche que celle imposée par la présente Norme. Dans certains cas, l'adoption de la présente Norme peut créer des discordances avec les projections budgétaires et les autres informations prospectives.

BC18. IAS 19 impose aux entités qui adoptent cette Norme de déterminer un passif transitoire. Si le passif transitoire est supérieur au montant que l'entité aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, IAS 19 permet aux entités d'étaler la charge correspondant à cet écart linéairement sur une période maximale de 5 ans à compter de la date d'adoption.

BC19. L'impact de l'augmentation du passif résultant de l'adoption de la présente Norme sur la performance financière et la situation financière constituera un problème pour beaucoup d'entités du secteur public. Pourtant, comme il est indiqué dans le paragraphe BC17, le fait de réunir les informations correspondantes dans un premier temps risque de poser un problème encore plus immédiat. Par conséquent L'IPSASB conclut que, pour laisser aux entités du secteur public le temps de développer de nouveaux systèmes ou de mettre à niveau les systèmes existants, la présente Norme entrerait en vigueur pour les périodes comptables ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Conformément à cet objectif, les informations comparatives ne sont pas imposées lors de la première année d'adoption. Une adoption anticipée est encouragée.

BC20. La présente Norme dans son paragraphe 166 impose aux entités de déterminer un passif initial relatif aux régimes à prestations définies. Parce que les entités ne sont pas obligées d'adopter la Norme avant les périodes de reporting ouvertes à compter du

1er janvier 2011, l'IPSASB conclut qu'il n'est pas nécessaire de prévoir des dispositions transitoires permettant aux entités d'étaler le cas échéant la charge correspondant à l'écart entre le passif initial et celui qui aurait été comptabilisé en vertu de leurs méthodes comptables antérieures. Afin d'éviter de fausser éventuellement l'image de la performance financière lors de la première année d'adoption et par souci de cohérence avec IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*, la présente Norme impose la comptabilisation de l'écart entre le passif initial et celui qui aurait été comptabilisé en vertu des méthodes comptables antérieures dans le solde des résultats cumulés à l'ouverture.

BC21. L'IPSASB a également examiné le besoin de prévoir une exonération des dispositions du paragraphe 141 de la présente Norme en raison des difficultés que pourraient rencontrer les entités présentant les états financiers pour fournir les informations imposées. Ces informations comprennent le solde d'ouverture de différentes composantes des obligations et des actifs du régime ou des informations présentant la tendance pour la période en cours et les quatre périodes de reporting antérieures. L'IPSASB conclut qu'une telle exonération est appropriée parce que certaines entités pourraient avoir besoin de toute la période d'adaptation nécessaire pour développer des systèmes d'information. Par conséquent l'exonération est prévue aux paragraphes 173 et 175 de la présente Norme.

Révision d'IPSAS 25 suite aux *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en 2008

BC22. L'IPSASB a examiné les modifications apportées à IAS 19 dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées par l'IASB en mai 2008 et a approuvé dans l'ensemble les motifs invoqués par l'IASB pour modifier la Norme. L'IPSASB conclut qu'il n'y avait pas de raison spécifique au secteur public qui empêcherait d'adopter les amendements.

Exemples d'application

Ces exemples accompagnent mais ne font pas partie intégrante d'IPSAS 25.

Régime à prestations définies capitalisé

Des extraits d'états de la performance financière et d'états de la situation financière sont présentés afin de montrer les effets des transactions décrites ci-après. Ces extraits ne sont pas nécessairement conformes à l'ensemble de dispositions relatives à l'information à fournir et à la présentation prévues dans d'autres Normes.

Présentation

IE1. Les informations ci-après concernent un régime à prestations définies capitalisé. Pour simplifier les calculs d'intérêts, toutes les transactions sont supposées effectuées en fin d'année. La valeur actuelle de l'obligation et la juste valeur des actifs du régime étaient respectivement de 1 000 au 1er janvier 20X7. Les gains actuariels cumulés nets non comptabilisés à cette date s'élevaient à 140.

	20X7	**20X8**	**20X9**
Taux d'actualisation en début d'année	10.0%	9.0%	8.0%
Taux de rendement attendu des actifs du régime en début d'année	12.0%	11.1%	10.3%
Coût des services rendus au cours de la période	130	140	150
Prestations servies	150	180	190
Cotisations payées	90	100	110
Valeur actuelle de l'obligation au 31décembre	1 141	1 197	1 295
Juste valeur des actifs du régime au 31décembre	1 092	1 109	1 093
Durée d'activité moyenne résiduelle attendue (années)	10	10	10

IE2. En 20X8, le régime a été modifié afin d'introduire des prestations complémentaires à compter du 1er janvier 20X8. La valeur actuelle au 1er janvier 20X8 des droits à prestations complémentaires acquis au titre de service rendus avant le 1er janvier 20X8 était 50 pour les droits à prestations acquis et 30 pour les droits à prestations non acquis. Au 1er janvier 20X8, l'entité estimait à trois ans la durée moyenne avant que les droits non acquis deviennent acquis; le coût des services passés résultant des droits à prestations complémentaires non acquis est donc comptabilisé linéairement sur trois ans. Le coût des services passés résultant des droits à prestations complémentaires acquis est comptabilisé immédiatement (voir paragraphe 112 de la Norme). L'entité a opté pour l'application des dispositions minimales du paragraphe 106 pour la comptabilisation des écarts actuariels.

Variations de la valeur actuelle de l'obligation et de la juste valeur des actifs du régime

IE3. La première étape consiste à résumer les variations de la valeur actuelle de l'obligation et de la juste valeur des actifs du régime, et à s'en servir pour déterminer le montant des écarts actuariels de la période. Ces variations sont les suivantes :

	20X7	20X8	20X9
Valeur actuelle de l'obligation au 1er janvier	1 000	1 141	1 197
Coût financier	100	103	96
Coût des services rendus au cours de la période	130	140	150
Coût des services passés– droits non acquis	–	30	–
Coût des services passés – droits acquis	–	50	–
Prestations servies	(150)	(180)	(190)
(Gain) perte actuariel sur l'obligation (chiffre obtenu par différence)	61	(87)	42
Valeur actuelle de l'obligation au 31 décembre	1 141	1 197	1 295
Juste valeur des actifs du régime au 1er janvier	1 000	1 092	1 109
Rendement attendu des actifs du régime	120	121	114
Cotisations	90	100	110
Prestations servies	(150)	(180)	(190)
Gain (perte) actuariel sur les actifs du régime (chiffre obtenu par différence)	32	(24)	(50)
Juste valeur des actifs du régime au 31 décembre	1 092	1 109	1 093

Limites du corridor

IE4. L'étape suivante consiste à déterminer les limites du corridor puis à les comparer aux écarts actuariels cumulés non comptabilisés afin de déterminer l'écart actuariel net à comptabiliser au cours de la période suivante. Selon le paragraphe 105 de la présente Norme, les limites du corridor sont fixées à la plus grande des deux valeurs ci-dessous :

(a) 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à cette date (avant déduction des actifs du régime) ; et

(b) 10 % de la juste valeur des actifs du régime à cette date.

IE5. Ces limites ainsi que les écarts actuariels comptabilisés et non comptabilisés sont comme suit :

	20X7	20X8	20X9
Gains (pertes) actuariels nets cumulés non comptabilisés au 1er janvier	140	107	170
Limites du corridor au 1er janvier	100	114	120
Excédent [A]	40	–	50
Durée d'activité moyenne résiduelle attendue (années) [B]	10	10	10
Gain (perte) actuariel à comptabiliser [$^{A}/_{B}$]	4	–	5
Gains (pertes) actuariels non comptabilisés au 1er janvier	140	107	170
Gain (perte) actuariel de l'année – obligation	(61)	87	(42)
Gain (perte) actuariel de l'année – actifs du régime	32	(24)	(50)
Sous-total	111	170	78
(Gain) perte actuariel comptabilisé	(4)	–	(5)
Gains (pertes) actuariels non comptabilisés au 31décembre	107	170	73

Montants comptabilisés dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière, et analyses annexes

IE6. La dernière étape consiste à déterminer les montants à comptabiliser dans l'état de la situation financière et l'état de la performance financière ainsi que les analyses annexes à présenter selon les dispositions du paragraphe 141 (f), (g), et (m) de la Norme (les analyses imposées par le paragraphe 141 (c) et (e) sont présentées dans la section de cet exemple d'application intitulée « Variations de la valeur actuelle de l'obligation et de la juste valeur des actifs du régime ». Ces variations sont les suivantes :

	20X7	**20X8**	**20X9**
Valeur actuelle de l'obligation	1 141	1 197	1 295
Juste valeur des actifs du régime	(1 092)	(1 109)	(1 093)
	49	88	202
Gains (pertes) actuariels non comptabilisés	107	170	73
Coût des services passés non comptabilisée– droits à prestations non acquis	–	(20)	(10)
Passif comptabilisé dans l'état de la situation financière	**156**	**238**	**265**
Coût des services rendus au cours de la période	130	140	150
Coût financier	100	103	96
Rendement attendu des actifs du régime	(120)	(121)	(114)
(Gain) perte actuariel net comptabilisé au cours de l'année	(4)	–	(5)
Coût des services passés – droits non acquis	–	10	10
Coût des services passés – droits acquis	–	50	–
Charge comptabilisée dans l'état de la performance financière	**106**	**182**	**137**
Rendement effectif des actifs du régime			
Rendement attendu des actifs du régime	120	121	114
Gain (perte) actuariel sur les actifs du régime	32	(24)	(50)
Rendement effectif des actifs du régime	152	97	64

Remarque : voir exemple illustrant les paragraphes 121 à 123 pour la présentation des remboursements.

Informations à fournir

Des extraits de notes indiquent comment les informations à fournir imposées peuvent être regroupées dans le cas d'une entité offrant à son personnel un large éventail d'avantages. Ces extraits ne sont pas nécessairement conformes à l'ensemble de dispositions relatives à l'information à fournir et à la présentation prévues dans IPSAS 25 et d'autres Normes. En particulier, ils n'illustrent pas les informations à fournir concernant :

(a) les méthodes comptables en matière d'avantages du personnel (voir IPSAS 1, *Présentation des états financiers*). Le paragraphe 141 (a) de la présente Norme impose une information sur la méthode de comptabilisation des écarts actuariels ;

(b) une description générale du type de régime (paragraphe 141 (b)) ;

(c) une description narrative de la base utilisée pour déterminer le taux global attendu du rendement des actifs (paragraphe 141 (l)).

(d) les avantages dont bénéficient le principaux dirigeants (voir IPSAS 20, *Information relative aux parties liées*) ; ou

(e) les avantages du personnel dont le paiement est fondé sur les actions (voir la norme internationale ou nationale traitant des paiements fondés sur les actions).

IE7. Les exemples d'informations à fournir sont les suivants.

Obligations au titre des avantages du personnel

Les montants comptabilisés dans l'état de la situation financière sont les suivants :

	Régimes de retraite à prestations définies		**Prestations médicales postérieures à l'emploi**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Valeur actuelle des obligations capitalisées	20 300	17 400	–	–
Juste valeur des actifs du régime	(18 420)	(17 280)	–	–
	1 880	120	–	–
Valeur actuelle des obligations non financées	2 000	1 000	7 337	6 405
Gains (pertes) actuariels non comptabilisés	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Coût des services passés non comptabilisé	(450)	(650)	–	–
Passif net	1 825	1 310	4 630	3 798
Montants comptabilisés dans l'état de la situation financière :				
passifs	1 825	1 400	4 630	3 798
actifs	–	(90)	–	–
Passif net	1 825	1 310	4 630	3 798

Les actifs du régime de retraite incluent les actions ordinaires émises par [nom de l'entité présentant les états financiers] pour une juste valeur de 317 (20X7 : 281). Les actifs du régime comprennent également les biens immobiliers occupés par [nom de l'entité présentant les états financiers] pour une juste valeur de 200 (20X7 : 185).

Les montants suivants sont comptabilisés dans le résultat :

	Régimes de retraite à prestations définies		**Prestations médicales postérieures à l'emploi**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Coût des services rendus au cours de la période	850	750	479	411
Coût financier	950	1 000	803	705
Rendement attendu des actifs du régime	(900)	(650)		
(Gains) pertes actuariels nets comptabilisés au cours de l'année	(70)	(20)	150	140
Coût des services passés	200	200		
Pertes (gains) sur réductions et liquidations	175	(390)		
Total, porté en charge en avantages du personnel	1 205	890	1 432	1 256
Rendement effectif des actifs du régime	600	2 250	–	–

Les variations de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies sont comme suit :

	Régimes de retraite à prestations définies		Prestations médicales postérieures à l'emploi	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Obligation au titre des prestations définies à l'ouverture	18 400	11 600	6 405	5 439
Coût des services rendus	850	750	479	411
Coût financier	950	1 000	803	705
Pertes (gains) actuariels	2 350	950	250	400
Pertes (gains) sur réductions	(500)	–		
Passifs éteints sur liquidations	–	(350)		
Passifs assumés dans un regroupement d'entreprises	–	5 000		
Différences de change sur les régimes étrangers	900	(150)		
Prestations servies	(650)	(400)	(600)	(550)
Obligation au titre des prestations définies à la clôture	22 300	18 400	7 337	6 405

Les variations de la juste valeur des actifs du régime se présentent comme suit :

	Régimes de retraite à prestations définies	
	20X8	**20X7**
Juste valeur des actifs du régime à l'ouverture	17 280	9 200
Rendement attendu	900	650
Gains (pertes) actuariels	(300)	1 600
Actifs distribués lors des liquidations	(400)	–
Cotisations de l'employeur	700	350
Actifs acquis dans un regroupement d'entreprises	–	6 000
Différences de change sur les régimes étrangers	890	(120)
Prestations servies	(650)	(400)
	18 420	17 280

L'entité prévoit de verser des cotisations de 900 à ses régimes de retraite à prestations définies en 20X9.

Les grandes catégories d'actifs du régime, en pourcentage du total des actifs du régime se présentent comme suit :

	20X8	**20X7**
Actions européennes	30%	35%
Actions nord-américaines	16%	15%
Obligations européennes	31%	28%
Obligations nord-américaines	18%	17%
Biens immobiliers	5%	5%

Les principales hypothèses actuarielles à la date de clôture (exprimées en moyennes pondérées) sont les suivantes :

	20X8	**20X7**
Taux d'actualisation au 31 décembre	5%	6.5%
Rendement attendu des actifs du régime au 31 décembre	5.4%	7%
Augmentations futures des salaires	5%	4%
Augmentations futures des retraites	3%	2%
Proportion des membres du personnel optant pour le départ en retraite anticipée	30%	30%
Augmentation annuelle du coût des dépenses de santé	8%	8%
Variations futures des prestations maximums de soins de santé des régimes généraux et obligatoires	3%	2%

Les hypothèses de taux d'évolution des dépenses de santé ont une incidence significative sur les montants comptabilisés dans le résultat. Une variation d'un point de pourcentage des hypothèses de taux d'évolution des dépenses de santé aurait l'incidence suivante :

	Augmentation d'un point de pourcentage	**Diminution d'un point de pourcentage**
Incidence sur la somme du coût des services rendus et du coût financier	190	(150)
Incidence sur l'obligation au titre des prestations définies	1 000	(900)

Les montants relatifs à la période en cours et aux quatre périodes antérieures sont comme suit :

Régimes de retraite à prestations définies

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Obligations au titre des prestations définies	(22 300)	(18 400)	(11 600)	(10 582)	(9 144)
Actifs du régime	18 420	17 280	9 200	8 502	10 000
Excédent (déficit)	(3 880)	(1 120)	(2 400)	(2 080)	856
Ajustements des passifs du régime liés à l'expérience	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Ajustements des actifs du régime liés à l'expérience	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

Prestations médicales postérieures à l'emploi

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Obligation au titre des prestations définies	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Ajustements des passifs du régime liés à l'expérience	(232)	829	490	(174)	(103)

L'entité présentant les états financiers participe également à un régime à prestations définies prévu pour toutes les collectivités locales de la Juridiction Y qui est un régime par répartition prévoyant le paiement de pensions liées aux salaires de fin de carrière. Il est impraticable de déterminer la valeur actuelle de l'obligation de l'entité économique ou le coût relatif aux services rendus au cours de la période correspondant, car le régime calcule ses obligations sur une base sensiblement différente de celle utilisée dans les états financiers [décrire cette base] de [nom de l'entité présentant les états financiers]. Sur cette base, les états financiers du régime au 30 juin 20X6 font apparaître un passif non capitalisé de 27 525. Le passif non capitalisé se traduira pour les employeurs participant au régime par des paiements futurs. Le régime compte environ 75 000 adhérents, dont environ 5 000 sont des membres du personnel en activité ou d'anciens membres du personnel de [nom de l'entité présentant les états financiers] ou leurs personnes à charge. La charge comptabilisée dans l'état de la performance financière, qui correspond aux cotisations dues pour l'année et qui n'est pas incluse dans les montants ci-dessus, s'est établie à 230 (20X7:

215). Les cotisations futures de l'entité pourraient augmenter considérablement si d'autres entités se retiraient du régime.

Illustration de l'application du paragraphe70

La problématique

IE8. Le paragraphe 69 de la présente Norme impose d'appliquer un plafonnement du montant des actifs des régimes à prestations définies qui peuvent être comptabilisés.

> **69. Le montant déterminé selon le paragraphe 65 peut être un montant négatif (un actif). L'entité doit évaluer cet actif en retenant le plus faible :**
>
> **(a) du montant déterminé selon le paragraphe 65** [i.e. l'excédent/déficit du régime plus (moins) d'éventuelles pertes actuarielles (gains actuariels) non comptabilisés] **; et**
>
> **(b) de la somme :**
>
> **(i) des pertes actuarielles nettes cumulées non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 105, 106 et 112) ; et**
>
> **(ii) de la valeur actuelle de tous avantages économiques disponibles, soit sous forme de remboursements par le régime, soit sous forme de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actuelle de ces avantages économiques doit être déterminée par application du taux d'actualisation défini au paragraphe 91.**

IE9. En l'absence du paragraphe 70 (voir ci-dessous), le paragraphe 69 (b) (i) entraîne les conséquences suivantes : parfois, le fait de différer la comptabilisation d'une perte (gain) actuariel lors de la détermination du montant spécifié par le paragraphe 65 conduit à la comptabilisation d'un gain (perte) dans l'état de la performance financière.

IE10. L'exemple suivant illustre l'effet de l'application du paragraphe 69 en faisant abstraction du paragraphe 70. L'exemple suppose que les méthodes comptables de l'entité prévoient de ne pas comptabiliser les écarts actuariels à l'intérieur du corridor, et d'amortir les écarts actuariels à l'extérieur du corridor. (Le fait que le corridor soit utilisé ou non n'est pas important. La question peut se poser à chaque fois que la comptabilisation est différée selon le paragraphe 65.)

Exemple 1 l'effet de l'application du paragraphe 69 en faisant abstraction du paragraphe 70

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= plus faible de D et E**	**G**
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 69(b) (ii))	Pertes non comptabilisées selon le paragraphe 65	Paragraphe 65	Paragraphe 69(b)	Plafonnement de l'actif, i.e. actif comptabilisé	Gain comptabilisé en année 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

IE11. A la fin de l'année 1, le régime présente un excédent de 100 (colonne A dans le tableau ci-dessus), main aucun avantage n'est disponible pour l'entité, que ce soit sous forme de remboursements ou de diminution des cotisations futures* (colonne B). Il n'y a ni gains ni pertes non comptabilisés selon le paragraphe 65 (colonne C). Dès lors, s'il n'y avait pas de plafonnement de l'actif, un actif de 100 serait comptabilisé, soit le montant spécifié au paragraphe 65 (colonne D). Les règles de plafonnement décrites au paragraphe 69 ramènent le montant de l'actif à zéro (colonne F).

IE12. Pendant l'année 2, le régime enregistre une perte actuarielle de 30, dont la comptabilisation est différée selon le paragraphe 65 (colonne C), ce qui réduit de 100 à 70 l'excédent du régime (colonne A). Dès lors, s'il n'y avait pas de plafonnement de l'actif, un actif de 100 serait comptabilisé (colonne D). Sans le paragraphe 70, l'actif serait plafonné à 30 (colonne E). Un actif de 30 serait comptabilisé (colonne F), induisant la comptabilisation d'un produit (colonne G), alors qu'il ne s'est rien passé si ce n'est qu'un excédent dont l'entité ne peut pas bénéficier a diminué.

IE13. Un effet contre-intuitif similaire pourrait se produire en cas de constatation de gains actuariels (dans la mesure où ils réduisent les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées).

Paragraphe 70

IE14. Le paragraphe 70 interdit la comptabilisation de profits (pertes) résultant uniquement du coût des services passés et de pertes (gains) actuariels.

70. L'application du paragraphe 69 ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un gain résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de la période, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un gain actuariel au cours de la période. L'entité doit donc comptabiliser immédiatement les éléments suivants, selon le paragraphe 65, dans la mesure où ils surviennent alors que l'actif au titre des prestations définies est déterminé selon le paragraphe 69 (b) :

(a) les pertes actuarielles nettes de la période en cours et le coût des services passés de la période en cours, dans la mesure où ils excèdent la réduction de la valeur actuelle des avantages économiques visés au paragraphe 69 (b) (ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques augmente ou si elle reste inchangée, l'ensemble des pertes actuarielles nettes de la période en cours et du coût des services passés pour la période en cours doit être comptabilisé immédiatement selon le paragraphe 65 ;

(b) les gains actuariels nets de la période en cours après déduction du coût des services passés pour la période en cours, dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques précisés au paragraphe 69 (b) (ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques diminue ou si elle reste inchangée, l'ensemble des gains actuariels nets pour la période en cours et du coût des services

* D'après les termes actuels du régime.

passés pour la période en cours doit être comptabilisé immédiatement selon le paragraphe 65.

IE15. Les exemples suivants illustrent l'effet de l'application du paragraphe 70. Comme ci-avant, il est supposé que les méthodes comptables adoptées par l'entité prévoient de ne pas comptabiliser les écarts actuariels à l'intérieur du corridor, et d'amortir les écarts actuariels à l'extérieur du corridor. Par simplification, l'amortissement des écarts actuariels non comptabilisés à l'extérieur du corridor n'est pas traité dans les exemples.

Exemple 1 suite - Ajustement en cas de pertes actuarielles et d'absence de changement dans les avantages économiques disponibles

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= plus faible de D et E**	**G**
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 69(b) (ii))	Pertes non comptabilisées selon le paragraphe 65	Paragraphe 65	Paragraphe 69(b)	Plafonnement de l'actif, i.e. actif comptabilisé	Gain comptabilisé en année 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

IE16. Les données sont les mêmes qu'en exemple 1 ci-dessus. Avec l'application du paragraphe 70, les avantages économiques disponibles pour l'entité∗ sont inchangés si bien que la totalité de la perte actuarielle de 30 est comptabilisée immédiatement selon paragraphe 65 (colonne D). L'actif reste plafonné à zéro (colonne F) et aucun gain n'est comptabilisé.

IE17 En réalité, la perte actuarielle de 30 est comptabilisée immédiatement, mais elle est compensée par la diminution de l'effet du plafonnement de l'actif.

	Actif comptabilisé dans la situation financière selon paragraphe 65 (colonne D ci-dessus)	**Effet du plafonnement de l'actif**	**Plafonnement de l'actif (colonne F ci-dessus)**
Année 1	100	(100)	0
Année 2	70	(70)	0
Gain (perte)	(30)	(30)	0

IE18. Dans l'exemple ci-dessus, la valeur actuelle des avantages économiques disponibles pour l'entité reste inchangée. L'application du paragraphe 70 devient plus complexe lorsque la valeur actuelle des avantages économiques disponibles pour l'entité change, comme le montrent les exemples suivants.

∗ Le terme « avantages économiques disponibles pour l'entité » est employé pour désigner les avantages économiques qui remplissent les conditions de comptabilisation selon le paragraphe 69(b) (ii).

Exemple 2 - Ajustement en cas de pertes actuarielles et de diminution des avantages économiques disponibles

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= plus faible de D et E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 69(b) (ii))	Pertes non comptabilisées selon le paragraphe 65	Paragraphe 65	Paragraphe 69(b)	Plafonnement de l'actif, i.e. actif comptabilisé	Gain comptabilisé en année 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

IE19. A la fin de l'année 1, le régime présente un excédent de 60 (colonne A) et les avantages économiques disponibles pour l'entité s'élèvent à 30 (colonne B). Il y a des pertes non comptabilisées de 40 selon le paragraphe 65 (colonne C). Par conséquent, s'il n'y avait pas de plafonnement de l'actif, un actif de 100 serait comptabilisé (colonne D). L'actif est plafonné à 70 (colonne F).

IE20. L'année 2, une perte actuarielle de 35 ramène l'excédent de 60 à 25 (colonne A). Les avantages économiques disponibles pour l'entité diminuent de 10 et passent de 30 à 20 (colonne B). Avec l'application du paragraphe 70, la perte actuarielle de 35 s'analyse comme suit :

Perte actuarielle équivalente à la diminution des avantages économiques	10
Perte actuarielle qui excède le montant de la diminution des avantages économiques	25

IE21. Selon le paragraphe 70, une quote-part de 25 de la perte actuarielle est comptabilisée immédiatement selon le paragraphe 65* (colonne D). La diminution des avantages économiques de 10 est incluse dans le montant des pertes cumulées non comptabilisées qui augmente pour s'établir à 50 (colonne C). Par conséquent, le plafonnement reste également à 70 (colonne E) et aucun gain n'est comptabilisé.

IE22. En réalité, la perte actuarielle de 25 est comptabilisée immédiatement, mais elle est compensée par une diminution de l'effet du plafonnement de l'actif.

	Actif comptabilisé dans la situation financière selon paragraphe 65 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement de l'actif	Plafonnement de l'actif (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(30)	70
Année 2	75	(5)	70
Gain (perte)	(25)	25	0

* L'application du paragraphe 70 permet de différer la comptabilisation de certains écarts actuariels selon le paragraphe 65 lesquels sont, par conséquent, pris en compte dans le calcul du plafonnement. Par exemple, les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées qui se sont accumulées tant que le montant spécifié par le paragraphe 69 (b) n'est pas inférieur au montant spécifié par le paragraphe 65, ne seront pas comptabilisées immédiatement des lors que le montant spécifié par le paragraphe 69 (b) diminuera. Au contraire, leur comptabilisation continuera à être différée conformément à la politique comptable de l'entité. Les pertes cumulées non comptabilisées de cet exemple sont des pertes dont la comptabilisation est différée même si le paragraphe 70 s'applique.

Exemple 3—Ajustement en cas de gains actuariels et de diminution des avantages économiques disponibles pour l'entité

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= plus faible de D et E	G
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 69(b) (ii))	Pertes non comptabilisées selon le paragraphe 65	Paragraphe 65	Paragraphe 69(b)	Plafonnement de l'actif, i.e. actif comptabilisé	Gain comptabilisé en année 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

IE23. A la fin de l'année 1, le régime présente un excédent de 60 (colonne A) et les avantages économiques disponibles pour l'entité s'élèvent à 30 (colonne B). Il y a des pertes non comptabilisées de 40 selon paragraphe 65 survenues avant que le plafonnement de l'actif n'ait eu un quelconque effet (colonne C). Des lors, s'il n'y avait pas de plafonnement de l'actif, un actif de 100 serait comptabilisée (colonne D). Le plafonnement de l'actif ramène le montant de l'actif à 70 (colonne F).

IE24. En année 2, un gain actuariel de 50 augmente l'excédent du plan qui passe de 60 à 110 (colonne A). Les avantages économiques disponibles pour l'entité diminuent de 5 (colonne B). En application du paragraphe 70, il n'y a pas d'augmentation des avantages économiques disponibles pour l'entité. Par conséquent, la totalité du gain actuariel de 50 est comptabilisée immédiatement selon le paragraphe 65 (colonne D) et la perte cumulée non comptabilisée selon paragraphe 65 reste à 40 (colonne C). Le plafonnement de l'actif est ramené à 65 du fait de la diminution des avantages économiques. Cette diminution ne correspond pas à la définition d'une perte actuarielle selon IPSAS 25 et par conséquent les conditions d'une comptabilisation différée ne sont pas remplies.

IE25. En réalité, un gain actuariel de 50 est comptabilisé immédiatement, mais est (plus que) compensé par l'augmentation de l'effet du plafonnement de l'actif.

	Actif comptabilisé dans la situation financière selon paragraphe 65 (colonne D ci-dessus)	Effet du plafonnement de l'actif	Plafonnement de l'actif (colonne F ci-dessus)
Année 1	100	(30)	70
Année 2	150	(85)	65
Gain (perte)	50	(55)	(5)

IE26. Les exemples 2 et 3, se caractérisent tous les deux par une diminution des avantages économiques disponibles pour l'entité. Toutefois, aucune perte n'est comptabilisée dans l'exemple 2 tandis que, dans l'exemple 3, une perte est comptabilisée. Cette différence de traitement est cohérente avec le traitement des changements de la valeur actuelle des avantages économiques avant l'application du paragraphe 70. L'objet du paragraphe 70 consiste uniquement à prévenir la comptabilisation de gains (pertes) résultant du coût des

services passés ou des écarts actuariels. Autant que possible, toutes les autres conséquences de la comptabilisation différée et du plafonnement de l'actif restent inchangées.

Exemple 4—Ajustement au cours d'une période où le plafonnement cesse de produire un effet

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= plus faible de D et E**	**G**
Année	Excédent du régime	Avantages économiques disponibles (paragraphe 69(b)(ii))	Pertes non comptabilisées selon le paragraphe 65	Paragraphe 65	Paragraphe 69(b)	Plafonnement de l'actif, i.e. actif comptabilisé	Gain comptabilisé en année 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

IE27. A la fin de l'année 1, le régime présente un excédent de 60 (colonne A) et les avantages économiques disponibles pour l'entité s'élèvent à 25 (colonne B). Il existe des pertes non comptabilisées de 40 selon le paragraphe 65 survenues avant que le plafonnement de l'actif n'ait eu un quelconque effet (colonne C). Des lors, s'il n'y avait pas de plafonnement de l'actif un actif de 100 serait comptabilisée (colonne D). Le plafonnement de l'actif ramène le montant de l'actif à 65 (colonne F).

IE28. En année 2, une perte actuarielle de 110 ramène l'excédent du régime de 60 à un déficit de 50 (colonne A). Les avantages économiques disponibles pour l'entité sont ramenés de 25 à 0 (colonne B). Pour appliquer le paragraphe 70, il est nécessaire de déterminer la part de la perte actuarielle qui résulte de la détermination de l'actif du régime à prestations définies selon le paragraphe 69 (b). Des lors que l'excédent se transforme en déficit, le montant déterminé selon le paragraphe 65 est inférieur au total net selon le paragraphe 69 (b). En conséquence, la perte actuarielle qui résulte de la détermination de l'actif du régime à prestations définies selon le paragraphe 69 (b) est la perte qui ramène l'excédent à zéro i.e.60. La perte actuarielle peut donc s'analyser comme suit :

La perte actuarielle résultant de l'évaluation de l'actif du régime à prestations définies selon le paragraphe 69 (b) :

Perte actuarielle correspondant à la diminution des avantages économiques	25
Perte actuarielle qui excède la diminution des avantages économiques	35
	60
La perte actuarielle résultant de l'évaluation de l'actif du régime à prestations définies selon le paragraphe 65	50
Total de la perte actuarielle	110

IE29. Conformément au paragraphe 70, une quote-part de la perte actuarielle de 35 est comptabilisée immédiatement selon le paragraphe 65 (colonne D) ; et une quote-part de la perte actuarielle de 75 (25 plus 50) est incluse dans les pertes cumulées non comptabilisées, qui augmentent pour s'établir à 115 (colonne C). Le montant déterminé selon le paragraphe 65 s'établit à 65 (colonne D), et celui déterminé selon le paragraphe

69 (b) à 115 (colonne E). L'actif comptabilisé correspond au plus faible des deux montants, soit 65 (colonne F), et aucun gain ni perte n'est comptabilisé (colonne G).

IE30. En réalité, une perte actuarielle de 35 est comptabilisée immédiatement, mais elle est compensée par une diminution de l'effet du plafonnement de l'actif.

	Actif comptabilisé dans la situation financière selon paragraphe 65 (colonne D ci-dessus)	**Effet du plafonnement de l'actif**	**Plafonnement de l'actif (colonne F ci-dessus)**
Année 1	100	(35)	65
Année 2	65	0	65
Gain (perte)	(35)	35	0

Remarques

1. Lors de l'application du paragraphe 70 dans les cas où il y a une augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques disponibles pour l'entité, il est important de rappeler que la valeur actuelle des avantages économiques disponibles ne peut pas être supérieure à l'excédent du régime.*

2. En pratique, les améliorations des prestations entraînent souvent une réévaluation du coût des services passés et l'augmentation des cotisations futures attendues en raison de l'augmentation du coût des services rendus au cours des périodes futures. L'augmentation des cotisations futures attendues peut entraîner un accroissement des avantages économiques disponibles pour l'entité sous la forme de réductions anticipées de ces cotisations futures. L'interdiction de comptabiliser un gain qui résulte uniquement du coût des services passés au cours de la période ne s'applique pas à la comptabilisation d'un gain généré par une augmentation des avantages économiques. De même, un changement dans les hypothèses actuarielles qui induit une perte actuarielle peut également entraîner une augmentation des cotisations futures attendues et, donc, des avantages économiques attendus pour l'entité sous la forme de réductions anticipées des cotisations futures. Là encore, l'interdiction de comptabiliser un gain qui résulte uniquement d'une perte actuarielle pendant la période en cours ne s'applique pas à la comptabilisation d'un gain généré par une augmentation des avantages économiques.

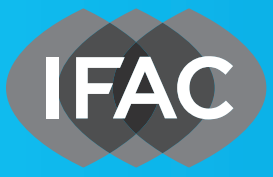
* Dans l'exemple illustrant le paragraphe 73 d'IPSAS 25, la valeur actuelle des remboursements futurs de cotisations disponibles ne pourrait pas dépasser le montant de l'excédent du régime soit 90.

Comparaison avec IAS 19

IPSAS 25 s'inspire essentiellement d'IAS 19 (2004) et tient compte des amendements d'IAS 19 effectués dans le cadre des Améliorations des IFRS publiées en mai 2008. Les principales différences entre IPSAS 25 et IAS 19 sont les suivantes :

- IPSAS 25 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 25 impose d'appliquer un taux qui traduit la valeur temps de l'argent. IPSAS 25 impose également aux entités de fournir une information sur la base retenue pour la détermination du taux d'actualisation.
- IPSAS 25 inclut une 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 mêmes dispositions applicables aux avantages postérieurs à l'emploi. IAS 19 ne comporte pas de telle présomption réfutable.
- IPSAS 25 impose aux entités de déterminer un passif initial au titre des régimes à prestations définies lors de sa première adoption. Si le passif initial est supérieur ou inférieur au montant que l'entité aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, elle doit comptabiliser cette augmentation/diminution dans le solde des résultats cumulés à l'ouverture. IAS 19 impose aux entités de déterminer un passif transitoire au titre des régimes à prestations définies et si le passif transitoire est supérieur au montant qu'elle aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures les entités sont autorisées à étaler la comptabilisation l'augmentation du passif sur une période maximale de cinq ans à compter de la date d'adoption.
- IPSAS 25 emploie dans certains cas une terminologie différente de celle d'IAS 19. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « produits» (« revenue ») et « état de la performance financière ». Les termes équivalents dans IAS 19 sont « produits » (« income ») et « compte de résultat » (« income statement »).

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: 978-1-60815-302-2