

États financiers consolidés selon les normes IPSAS et entreprises publiques

Le personnel de l'International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®) a publié cette foire aux questions (FAQ) pour traiter de la compatibilité aux fins de la consolidation des cadres comptables et des IPSAS pour les entités commerciales à but lucratif du secteur public. Ces entités sont également appelées entités publiques (EP), le terme utilisé dans les IPSAS jusqu'à récemment. Dans cette publication, le terme EP est utilisé pour décrire ces entités, sauf s'il fait référence à une exigence ou à une directive actuelle ou précédente dans les IPSAS. Les EP sont également appelées sociétés publiques dans les statistiques de finances publiques (SFP).

« Ce document examine la compatibilité des cadres comptables et des IPSAS fondés directement ou indirectement sur les IFRS pour la consolidation des EP. »

Cette publication ne constitue pas un référentiel de l'IPSASB ou une interprétation d'un ou plusieurs référentiels de l'IPSASB. Il ne modifie ni ne remplace les exigences des IPSAS existantes, ou ne donne de nouvelles directives pour leur mise en œuvre. Cette publication ne se veut pas exhaustive et cette FAQ ne se substitue pas à la lecture des normes comptables internationales pertinentes pour le secteur public (IPSAS).

Contexte

Dans certaines juridictions où les entités envisagent l'adoption des IPSAS ou qui mettent en œuvre les IPSAS, des questions se posent sur la compatibilité des IPSAS et des cadres comptables utilisés pour les EP dans la préparation des états financiers consolidés du secteur public.

Cette FAQ se concentre sur la compatibilité entre les IPSAS et les IFRS, qui sont élaborées et mises en œuvre par l'International Accounting Standards Board, ainsi que les normes nationales d'information financière qui sont très proches des IFRS. Lorsqu'une EP applique des normes nationales d'information financière qui diffèrent considérablement des IFRS, un manque d'uniformité des méthodes comptables peut être inévitable et l'entité en charge du contrôle devra procéder à certains ajustements de conformité. Le paragraphe 41 d'IPSAS 35, *États financiers consolidés*, porte sur les circonstances où un membre de l'entité économique utilise des méthodes comptables autres que celles adoptées dans les états financiers consolidés.

Q1. Comment l'IPSASB communique avec les entités pour lesquelles il élabore les IPSAS ?

Dans *La préface aux IPSAS*, l'IPSASB établit clairement les caractéristiques des entités pour lesquelles il élabore les IPSAS :

« Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux entités du secteur public¹ qui satisfont aux critères suivants :

- (a) Sont responsables pour la prestation de services² pour procurer un bénéfice au public ou pour redistribuer les revenus et la richesse ;
- (b) Financent principalement leurs activités, directement ou indirectement, au moyen d'impôts ou de transferts provenant d'autres niveaux de gouvernement, de contributions sociales, de dette ou de dépenses ; et
- (c) N'ont pas pour objectif principal de réaliser des bénéfices. »

Cependant, l'IPSASB ne peut pas déterminer les entités qui doivent adopter les IPSAS. Cela relève de la compétence du régulateur de chaque juridiction. Selon les décisions juridictionnelles, les EP informeront probablement conformément aux IFRS, ou à d'autres normes d'information financière élaborées au niveau national pour les entités à but lucratif.

Jusqu'à 2016, la majorité des IPSAS comprenaient une mention explicite stipulant que les EP informaient conformément aux IFRS. IPSAS 1, *Présentation d'états financiers*, comprenait une définition officielle d'une EP, et une orientation s'y rapportant, qui s'est imposée dans les documents produits par l'IPSASB. Cependant, cette approche était par moments déroutante, compte tenu des autres définitions utilisées pour ces organisations et du fait que le cadre comptable appliqué aux EP est une décision juridictionnelle.

En 2016, l'IPSASB a par conséquent revu sa communication avec les entités auxquelles les IPSAS sont destinées à s'appliquer, et supprimé la définition d'une EP et les documents d'orientation qui l'accompagnent. L'IPSASB élabore des IPSAS selon la comptabilité d'exercice de deux manières différentes, mais complémentaires :

- En abordant les questions d'information financière du secteur public
 - (a) Celles-ci n'ont pas été correctement ou complètement traitées dans les IFRS existantes , ou
 - (b) Pour lesquelles il n'existe pas d'IFRS ; ou
- En élaborant des IPSAS qui s'alignent avec les IFRS en les adaptant au contexte particulier du secteur public.

Par exemple, IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*, porte sur les opérations spécifiques au secteur public, telles que les revenus provenant des impôts et les transferts intergouvernementaux. Il n'existe pas d'équivalent dans les IFRS. Inversement, IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, s'inspire étroitement de IAS 16, *Immobilisations corporelles*, bien qu'elle diffère dans son traitement des plus-values et des moins-values de réévaluation.

En vue de garantir l'identification appropriée des opérations spécifiques au secteur public lors de l'élaboration des normes extraites principalement des IFRS existantes et pertinentes, l'IPSASB a un processus transparent. Le processus est documenté dans *Processus d'examen et modification des documents de l'IASB*, disponible sur le site Internet de l'IPSASB, et communément appelé « *La feuille de route* ». *La feuille de route* fournit un cadre pour s'assurer que les exigences des IFRS sont

¹ Paragraphe 1.8 de *Le Cadre conceptuel pour l'information financière à usage général par les entités du secteur public* identifie un large éventail d'entités du secteur public pour lesquelles les IPSAS ont été élaborées.

² Les services incluent les biens, les services, les conseils en matière d'élaboration de politiques et les services fournis aux autres entités du secteur public.

uniquement modifiées lorsqu'une opération spécifique du secteur public qui demande une approche satisfaisant aux besoins des utilisateurs d'états financiers, ainsi qu'aux caractéristiques qualitatives de l'information financière.

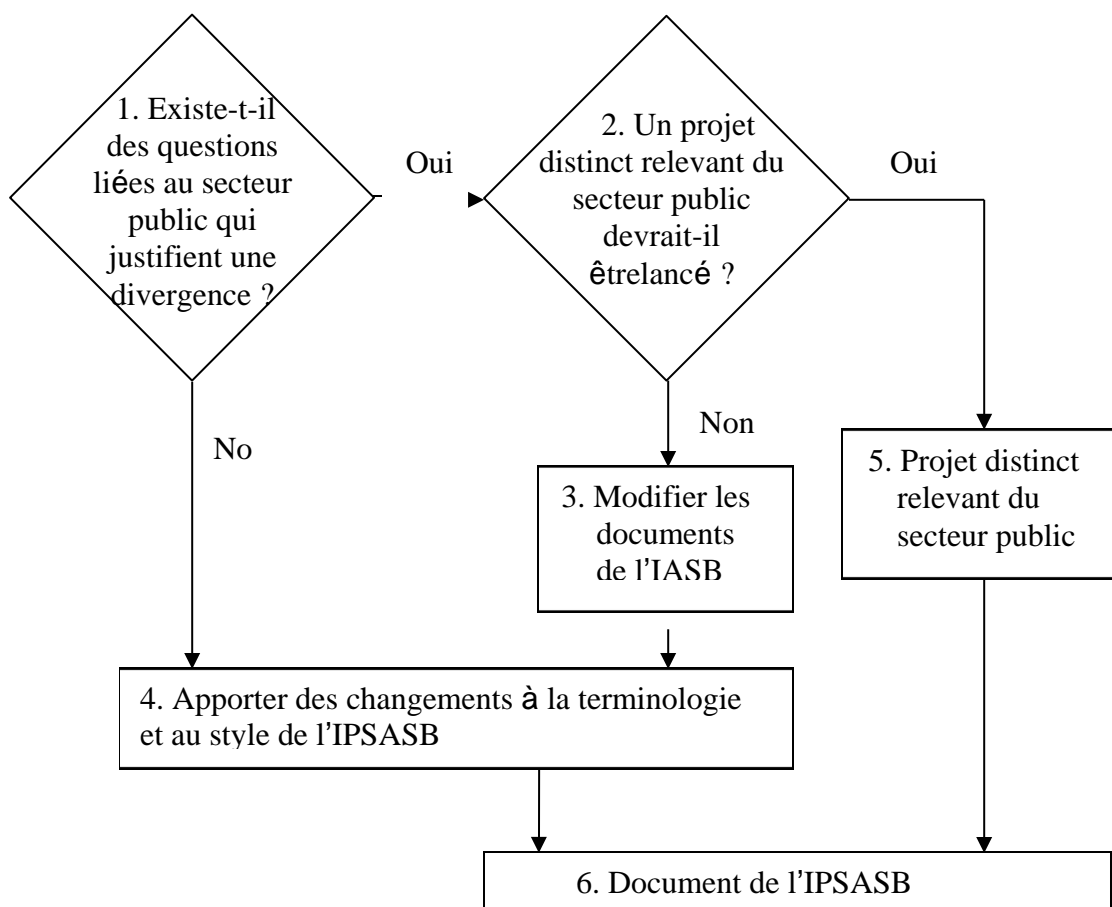
La *feuille de route* reconnaît également les divergences avec les IFRS pour :

- La cohérence avec le cadre conceptuel de l'IPSASB ;
- La cohérence interne avec d'autres IPSAS ;
- La cohérence avec les bases statistiques de comptabilité, principalement les statistiques de finances publiques ; et
- L'analyse coût-bénéfice.

Le processus de *La feuille de route* limite par conséquent les différences entre les états financiers fondés sur les IPSAS et ceux fondés sur les IFRS aux fins de consolidation, et accroît la probabilité d'appliquer les mêmes exigences à une opération ou à un solde, quel que soit le cadre d'information utilisé.

Les principales caractéristiques du processus de *La feuille de route* figurent dans le schéma suivant :

Élaboration des IPSAS - Processus d'examen et de modification des documents de l'IASB



Les divergences provenant des IFRS dans les IPSAS élaborées depuis 2010 sont expliquées dans le fondement des conclusions dans chaque IPSAS.

Q2. Y a-t-il des choix de méthode comptable dans les IPSAS ?

Oui, plusieurs IPSAS offrent des choix de méthode comptable de la même manière que leurs IFRS équivalentes. Par exemple, IPSAS 17, à l'instar d'IAS 16, permet l'utilisation du modèle de coût ou du modèle de réévaluation pour une mesure postérieure à la reconnaissance initiale. IPSAS 16, *Immeubles de placement*, a fait un choix semblable pour la méthode comptable, qui reflète IAS 40, *Immeubles de placement*.

Le personnel de l'IPSASB reconnaît qu'il existe quelques différences limitées entre les IPSAS et les IFRS équivalentes. En raison des complexités de l'administration des emprunts du gouvernement central et de la difficulté dans de nombreux cas d'attribuer des coûts d'emprunt à des projets d'immobilisations spécifiques dans le secteur public, IPSAS 5, *Coûts d'emprunt*, inclut la possibilité de comptabiliser en charges et la possibilité de capitaliser, contrairement à IAS 23, *Coûts d'emprunt*, dont il s'inspire grandement. IAS 23 demande la capitalisation des coûts d'emprunt. Le projet de l'IPSASB sur la mesure revoit actuellement cette question.

Au début de l'année 2018, l'IPSASB a publié ED 64, *Contrats de location*. Pour des raisons opérationnelles et conceptuelles, l'IPSASB propose le même modèle comptable pour les locataires et les bailleurs, plutôt que le modèle comptable du bailleur dans IFRS 16, *Contrats de location*. Néanmoins, le personnel de l'IPSASB est d'avis que dans l'ensemble des documents de l'IPSASB, des différences significatives et substantielles entre les IPSAS et les IFRS sont relativement limitées.

Q3. Que peuvent faire les entités en charge du contrôle pour rendre la consolidation aussi simple et efficace que possible dans l'utilisation des ressources ?

Une orientation centrale est essentielle pour améliorer l'adoption de méthodes comptables cohérentes dans l'entrée d'une information par toutes les entités contrôlées. Une orientation centrale accroît la probabilité que les traitements comptables pour des opérations et des soldes spécifiques soient identiques aux fins de consolidation. Ce processus est analogue à celui appliqué à la société mère (ou « siège social ») dans le secteur privé, afin d'assurer la cohérence des méthodes comptables au sein d'un groupe de sociétés.

Une autre approche consiste à ce que les entités préparent leurs propres comptes individuels à l'aide de la méthode comptable de leur choix, puis fournissent les informations à l'entité en charge du contrôle sur la base d'une méthode comptable comparable (interprofessionnelle) aux fins de consolidation, en effectuant des ajustements pour les différences dans le traitement, le cas échéant. Cette approche est utilisée dans certaines juridictions pour les EP. Cependant, il est probable que cela demande davantage de ressources que l'adoption de méthodes comptables cohérentes dans la mesure du possible. Le personnel de l'IPSASB estime par conséquent qu'il s'agit d'une approche sous-optimale.

Conclusion

Le personnel de l'IPSASB considère que l'utilisation des IPSAS pour des entités à but non lucratif ne devrait pas soulever de questions significatives quant à la compatibilité lorsque les EP informent en vertu des IFRS, ou d'un cadre national similaire, sont consolidés dans les états financiers d'un gouvernement. À condition d'adopter les mêmes méthodes comptables lorsqu'il y a les mêmes choix, ou des choix similaires en vertu des IPSAS et des IFRS, la préparation des comptes consolidés ne devrait pas présenter de problèmes significatifs.

Principales personnes-ressources

John Stanford, Directeur technique, IPSASB (johnstanford@ipsasb.org)

International Public Sector Accounting Standards™, Exposés-sondages, documents de consultation, directives de pratiques recommandées, et autres documents de l'IPSASB® sont publiés par l'IFAC®, qui en détient les droits d'auteur.

L'IPSASB et l'IFAC n'assument aucune responsabilité en cas de perte causée à quiconque qui agit ou s'abstient d'agir en se fondant sur les éléments présents dans cette publication, que la perte soit imputable à la négligence ou autre.

Le logo de l'IPSASB, « International Public Sector Accounting Standards Board® », « IPSASB », « International Public Sector Accounting Standards », « IPSAS™ », « Directives de pratiques recommandées », le logo de l'IFAC, « International Federation of Accountants® », et « IFAC » sont des marques de commerce ou des marques enregistrées et des marques de service de l'IFAC.

Droits d'auteur © Mai 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. L'autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, enregistrer, transmettre ce document, ou l'utiliser de manière similaire, sauf si la loi le permet. Contact : permissions@ifac.org.

Publié par :



IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org