

IPSAS 3—MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 8 dans la présente publication des Normes comptables internationales du secteur public de l'International Federation of Accountants.

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

Courriel: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales (IAS), les exposés-sondages et autres publications de l'IASB.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'approbation de l'IASCF.

IPSAS 3—MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–20
Objectif	1–2
Champ d'Application	3-6
Définitions	7-8
Importance Relative	8
Méthodes Comptables	9-36
Sélection et Application des Méthodes Comptables	9-15
Cohérence des Méthodes Comptables	16
Changements de Méthodes Comptables	17-23
Application des Changements de Méthodes Comptables	24-33
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'autres Positions Officielles	61
Annexe: Amendements d'autres Positions Officielles	
Guide d'application de IPSAS 3	
Base des Conclusions	
Tableau de Concordance	
Comparaison avec IAS 8	

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » (IPSAS 3) est énoncée dans les paragraphes 1 à 61 et dans l'Annexe. 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 ».

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » remplace IPSAS 3, « Solde net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables » (publiée en mai 2000); elle doit être appliquée aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 3

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 3 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique de faire converger, lorsque cela est approprié, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 3 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 8, « Solde net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthode comptable » apportés à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 8 pour une raison spécifique au secteur public; de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 3 et sont notés dans la comparaison avec IAS 8. Toutes les modifications apportées à IAS 8, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » suite au projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 3.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 3 sont décrits ci-après.

Nom de la Norme

IN5. La Norme s'appelle « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Champ d'application

IN6. La Norme inclut les critères de sélection des méthodes comptables qui étaient contenus précédemment dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers »; et

IN7. La Norme ne contient pas de dispositions sur la présentation d'éléments dans l'état de la performance financière; elles sont maintenant incluses dans IPSAS 1.

Définitions

IN8. La Norme définit de nouveaux termes: « changement d'estimation comptable », « erreurs d'une période antérieure », « application prospective », « application rétrospective », « irréalizable », « significatif » et « notes ».

IN9. La Norme n'inclut pas de définition des termes: « éléments extraordinaires », « activités ordinaires », « solde net », et « solde des activités ordinaires », qui ne sont plus requis.

Importance relative

IN10. La Norme stipule que:

- les méthodes comptables des IPSAS ne nécessitent pas d'être appliquées lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif; et
- les états financiers ne sont pas conformes aux IPSAS s'ils contiennent des erreurs significatives.

Solde net de la période

IN11. La Norme n'inclut pas les dispositions relatives à la présentation de l'excédent ou du déficit de la période qui figuraient dans IPSAS 3 annulée et remplacée, ces dispositions sont maintenant incluses dans IPSAS 1.

Méthodes comptables

IN12. La Norme spécifie la hiérarchie des positions officielles de l'IPSASB et des commentaires relatifs à l'application obligatoire ou non obligatoire à prendre en considération lors de la sélection de méthodes comptables à appliquer dans la préparation des états financiers. La nouvelle hiérarchie est désormais établie en tant que principe et imprimée en caractères gras.

IN13. La Norme n'inclut pas les autres traitements autorisés concernant les changements de méthodes comptables (y compris les changements volontaires) qui étaient inclus dans l'IPSAS 3 annulée et remplacée. Une entité est désormais tenue (dans la mesure du possible) de comptabiliser les changements de méthodes comptables de manière rétrospective.

Erreurs

IN14. La Norme ne fait pas de distinction entre les erreurs fondamentales et les autres erreurs significatives.

IN15. La Norme n'inclut pas les autres traitements autorisés concernant la correction des erreurs qui étaient inclus dans l'IPSAS 3 annulée et remplacée. Une entité est maintenant tenue de corriger (lorsque cela est possible) de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après la découverte desdites erreurs.

Critères d'exemption de ces dispositions (caractère impraticable)

IN16. La Norme impose lorsqu'il est impraticable, au début de la période en cours, de déterminer l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable à

l'ensemble des périodes antérieures, ou

- d'une erreur sur toutes les périodes antérieures,

L'entité modifie l'information comparative comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée ou comme si l'erreur avait été corrigée, de manière prospective, à partir de la première date possible.

IN17. La Norme inclut des commentaires sur l'interprétation de l'expression « caractère impraticable ».

Informations à fournir

IN18. La Norme impose de fournir des informations plus détaillées et supplémentaires sur les montants des ajustements résultant du changement de méthodes comptables ou de la correction d'erreurs d'une période antérieure que celles qui étaient imposées par l'IPSAS 3 annulée et remplacée.

IN19. La Norme impose, plutôt qu'elle n'encourage, de fournir les informations suivantes:

- un changement imminent de méthode comptable lorsqu'une entité doit adopter une nouvelle IPSAS qui a été publiée mais n'est pas encore entrée en vigueur; et
- des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle IPSAS sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application.

Amendements d'autres positions officielles

IN20. La Norme inclut une annexe d'amendements aux autres IPSAS. Ces amendements, qui ne font pas partie du projet d'amélioration des IPSAS, font autorité, et affecteront ces autres IPSAS.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC 3—MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de prescrire les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relatifs aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et 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 la Norme comptable internationale pour le secteur public 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'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».

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.

La **comptabilité d'exercice** est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations, d'autres événements et conditions au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). Par conséquent, les opérations, les autres événements et conditions sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

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 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 des autres informations.

Significatif Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions prises par des utilisateurs sur la base des états financiers ou leurs jugements. L'importance relative dépend de la nature ou de la taille de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La nature ou la taille de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

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 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.

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 comptable internationale du secteur public 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 et en prenant en considération tout Guide d'application approprié publié par l'IPSASB concernant cette Norme.**
10. Les Normes comptables internationales du secteur public (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 Guides d'application des Normes publiés par l'IPSASB ne font pas partie de ces Normes et ne contiennent donc pas de dispositions relatives aux états financiers.
12. **En l'absence d'une Norme comptable internationale du secteur public 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 B de la Norme IPSAS 1 énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière.
14. **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 11, 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 les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et 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'International Accounting Standards Board (IASB), et notamment du Cadre de préparation et de présentation des états financiers, des Normes internationales d'information financière 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 Norme comptable internationale du secteur public impose ou permet spécifiquement de regrouper par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une Norme 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 Norme comptable internationale du secteur public; ou**
 - (b) **a 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 conformément à la norme comptable nationale ou internationale traitant des immobilisations incorporelles constitue un changement de méthode comptable à traiter comme une réévaluation conformément à IPSAS 17 ou cette Norme pertinente 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 Norme comptable du secteur public 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 Norme comptable internationale du secteur public 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 comptable internationale du secteur public, l'application anticipée d'une Norme ne constitue pas un changement volontaire de méthode comptable.

26. En l'absence de Norme comptable internationale du secteur public spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, conformément au paragraphe 15, appliquer une méthode comptable issue des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable et 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'International Accounting Standards Board (IASB), et notamment du « Cadre de préparation et de présentation des états financiers », des Normes internationales d'information financière et des interprétations publiées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) de l'IASB ou par l'ancien Standing Interpretations Committee (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 Norme comptable internationale du secteur public, 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 Norme comptable internationale du secteur public a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou aurait une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore 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 une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou pourrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore 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) 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;

- (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 Norme comptable internationale du secteur public 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 Norme comptable internationale du secteur public;
 - (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 irréaliste 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 51).
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 comptable internationale du secteur public au titre des périodes ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

60. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice, 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 périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 3 (publiée en 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 positions officielles**

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme à une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. 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'annexe de IPSAS 2 qui illustre un tableau des flux de trésorerie d'une entité est modifiée pour supprimer toute référence à un élément extraordinaire. L'annexe révisée est présentée 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
Solde des activités ordinaires	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Amortissements	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)	20X2	20X1
FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES		
Excédent/(déficit)	X	X
Mouvements sans effet de trésorerie		
Amortissements	X	X
Amortissements	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

A2. IPSAS 18, « Information sectorielle » est modifiée comme décrit ci-après.

La définition des méthodes comptables du paragraphe 8 est modifiée de la manière suivante:

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.

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 comptable internationale du secteur public, 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 comptable internationale du secteur public, 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) l'avant-dernier paragraphe de l'annexe 1 est supprimé.
- A3. Dans IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », le paragraphe 111 est supprimé.

- A4. Dans les Normes comptables internationales du secteur public, 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 ».

Guide d'application de IPSAS 3

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 3 mais n'en fait pas partie intégrante.

Exemple 1 – Retraitement rétrospectif des erreurs

- 1.1. 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,¹ qui auraient dû être comptabilisés en 20X1 ont été omis en 20X1 et incorrectement comptabilisés en produits en 20X2.
- 1.2. 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.
- 1.3. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes:

	UM
Produit de l'impôt	34 000
Redevances	3 000
Autres produits opérationnels	<u>30 000</u>
Total des produits	67 000
Charges	<u>(60 000)</u>
Excédent	<u><u>7 000</u></u>

- 1.4. 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.
- 1.5. L'entité n'avait aucun autre produit ou charge.
- 1.6. 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.

¹ Dans ces exemples, les montants monétaires sont libellés en « unités monétaires » (UM).

Entité du secteur public – état 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	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>
Total des produits	97 500	73 500
Charges	<u>(86 500)</u>	<u>(60 000)</u>
Excédent	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

Entité X du secteur public – état de la variation de la situation financière

	Apports	en Excédents	Total
	capital	cumulés	
	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	<u><u>5 000</u></u>	<u><u>44 500</u></u>	<u><u>49 500</u></u>

Extraits des notes annexes aux états financiers

- 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 <u>20X1</u>
	UM
Augmentation du produit	<u>6 500</u>
Augmentation de l'excédent	<u><u>6 500</u></u>
Augmentation des créances	<u>6 500</u>
Augmentation de l'actif net/situation nette	<u><u>6 500</u></u>

Exemple 2 – Changement de méthode comptable avec application rétrospective

- 2.1. 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.
- 2.2. 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 antérieures concernant l'acquisition de la centrale ont été inscrits à l'actif.
- 2.3. 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).
- 2.4. L'entité n'a pas comptabilisé d'amortissement sur la centrale parce qu'elle n'est pas encore en service.
- 2.5. En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes:

	UM
Excédent avant intérêts	18 000
Charges d'intérêts	—
Excédent	<u>18 000</u>

- 2.6. 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.
- 2.7. 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 – État de la situation financière

	(retraité)	
	20X2	20X1
	UM	UM
Excédent avant intérêts	30 000	18 000
Charges d'intérêts	(3 000)	(2 600)
Excédent	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

Entité du secteur public – état de la variation de l'actif net/situation nette

	(retraité)		
	Apports capital	en 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	<u>10 000</u>	<u>57 200</u>	<u>67 200</u>

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.

	UM
<i>Effet sur 20-1</i>	
(Augmentation) des charges d'intérêts	<u>(2 600)</u>
(Diminution) de l'excédent	(2 600)
<i>Effet sur les périodes antérieures à 20X1</i>	
(Diminution) de l'excédent	<u>(5 200)</u>
(Diminution) des actifs en cours de construction et de l'excédent cumulé	<u>(7 800)</u>

Exemple 3 – Application prospective d'un changement de méthode comptable lorsque l'application rétrospective n'est pas possible

- 3.1. 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.
- 3.2. 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.
- 3.3. 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.

3.4. Information complémentaire:

	UM
Immobilisations corporelles	
Coût	25 000
Amortissements	<u>(14 000)</u>
Valeur comptable nette	<u>11 000</u>
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

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 d'augmenter la valeur comptable des immobilisations corporelles au début de l'année de 6 000 UM, de créer une réserve de réévaluation au début de l'année de 6 000 UM, et d'accroître les charges d'amortissement de 500 UM.

Base des Conclusions *La présente base des conclusions accompagne IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions indique uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écartée des dispositions de la Norme comptable internationale liée.*

Contexte

- BC1. 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'exercice 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'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 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)² 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

² 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.

Public Sector Committee (PSC)),³ 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 Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).
- 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.

³ 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.

Tableau de Concordance

Cette table montre la correspondance entre le contenu de la version de IPSAS 3 annulée et remplacée et celui de la version actuelle de IPSAS 3. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 3 annulés et remplacés	Paragraphe de IPSAS 3 actuel	Paragraphes de IPSAS 3 annulés et remplacés	Paragraphe de IPSAS 3 actuel	Paragraphes de IPSAS 3 annulés et remplacés	Paragraphe de IPSAS 3 actuel
Objectif	1	22	Aucun	43	Aucun
1	3	23	Aucun	44	54
2	2	24	Aucun	45	Aucun
3	4	25	Aucun	46	Aucun
4	5	26	IPSAS 1.10 3	47	Aucun
5	6	27	Aucun	48	18
6	7	28	IPSAS 1.10 4	49	19
7	Aucun	29	Aucun	50	20
8	Aucun	30	Aucun	51	17
9	Aucun	31	37, 38	52, 53	21 à 23
10	IPSAS 1.96	32	39	54	Aucun
11	IPSAS 1.97	33	40	55	24
12	IPSAS 1.98	34	41	56	None
13	Aucun	35	43	57	Aucun
14	Aucun	36	Aucun	58	36, 36
15	Aucun	37	Aucun	59	27
16	Aucun	38	44, 45	60	28
17	Aucun	39	46	61	31
18	Aucun	40	46	62	Aucun
19	Aucun	41	53	63	29, 30
20	Aucun	42	47	64	33, 34
21	Aucun		51	65	Aucun

Paragraphes de IPSAS 3 annulés et remplacés	Paragraphe de IPSAS 3 actuel
66	Aucun
67	Aucun
68	Aucun
69	58

Paragraphes de IPSAS 3 annulés et remplacés	Paragraphe de IPSAS 3 actuel
Annexe A	Guide d'application de IPSAS 3
Aucun	61
Aucun	42

Comparaison avec IAS 8

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 8 (2003), « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Les principales différences entre IPSAS 3 et IAS 8 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de 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 de 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 de IAS 8 (paragraphe 7).
- IPSAS 3 a une hiérarchie similaire à celle de 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.