

International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Cette publication a été préparée par l'International Federation of Accountants (IFAC). Sa mission consiste à servir l'intérêt public, à renforcer la profession comptable dans le monde et à contribuer au développement d'économies internationales fortes en assurant la mise en place et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité, en favorisant la convergence internationale de ces normes, et en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public dans lesquelles l'expertise de la profession est particulièrement pertinente.

Cette publication peut être téléchargée gratuitement depuis le site Internet de l'IFAC : <http://www.ifac.org>. Le texte approuvé est celui publié en langue anglaise.

L'IFAC accueille favorablement tout commentaire que vous pourriez faire à propos de ce manuel. Les commentaires peuvent être envoyés à l'adresse ci-dessus ou par voie électronique à publicsectorpubs@ifac.org.

Copyright © février 2007 déposé par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous les droits sont réservés. Il est autorisé d'effectuer des copies de cet ouvrage, à condition qu'elles soient destinées à un usage personnel ou d'enseignement, qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées et qu'en plus chaque copie porte la mention ci-après : « Copyright © février 2007 par l'International Federation of Accountants. Tous les droits sont réservés. Utilisation avec permission. » Autrement, une autorisation écrite de l'IFAC est exigée pour reproduire, stocker ou diffuser le présent document, sauf stipulation contraire édictée par la loi. Veuillez prendre contact avec Permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-934779-96-5

**MANUEL 2007 DE L'IFAC SUR LES POSITIONS
OFFICIELLES DE L'INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR
ACCOUNTING STANDARDS BOARD**

Champ d'application du manuel

Ce manuel rassemble des informations pour une continuité de référence sur l'International Federation of Accountants (IFAC) et les positions officielles actuelles sur le secteur public, publiées par l'IFAC en date du 1^{er} janvier 2007.

SOMMAIRE

	Page
Changements de Substance par Rapport au Manuel 2006	1
Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public - Mandat Intérimaire	4
International Federation of Accountants	10
Préface aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public	17
Introduction aux Normes Comptables Destinées au Secteur Public	25
IPSAS 1 – Présentation des Etats Financiers	26
IPSAS 2 – Tableaux des Flux de Trésorerie	94
IPSAS 3 – Méthodes Comptables, Changements d'Estimations Comptables et Erreurs	120
IPSAS 4 – Effets des Variations des Cours des Monnaies Etrangères	157
IPSAS 5 – Coûts d'Emprunt	188
IPSAS 6 – États Financiers Consolidés et Individuels	201
IPSAS 7 – Participations dans des Entreprises Associées	241
IPSAS 8 – Participations dans des Coentreprises	264
IPSAS 9 – Produits des Opérations avec Contrepartie Directe	293
IPSAS 10 – Information Financière dans les Economies Hyperinflationnistes ...	316
IPSAS 11 – Contrats de Construction	330
IPSAS 12 – Stocks	357
IPSAS 13 – Contrats de Location	379
IPSAS 14 – Événements Postérieurs à la Date de Reporting	422
IPSAS 15 – Instruments Financiers : Comptabilisation et Evaluation	441

IPSAS 16 – Immeubles de Placement	511
IPSAS 17 – Immobilisations Corporelles	550
IPSAS 18 – Information Sectorielle	595
IPSAS 19 – Provisions, Passifs Eventuels et Actifs Eventuels	628
IPSAS 20 – Information Relative aux Parties Liées	674
IPSAS 21 – Dépréciation d'Actifs non Générateurs de Trésorerie	695
IPSAS 22 – Présentation d'Informations Financières sur le Secteur des Administrations Publiques	737
IPSAS 23 – Produits des Opérations sans Contrepartie Directe (Impôts et Transferts)	770
IPSAS 24 – Présentation de l'Information Budgétaire dans les Etats Financiers	833
IPSAS – Comptabilité de Caisse - Information Financière selon la Méthode de la Comptabilité de Caisse	868
Glossaire des Définitions dans les IPSAS 1 à 24	979
Ligne directrice 2 – Possibilités d'Application des Normes Internationales D'audit aux: Audits des Etats Financiers des Entreprises Publiques Entreprises	1013
Document de Synthèse d'Autres Publications	1016
Bibliographie Choisie des Supports de la Comptabilité et de l'Audit Publics	1030

CHANGEMENTS DE SUBSTANCE PAR RAPPORT AU MANUEL DE 2006

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

Ce manuel contient des références au Comité du secteur public (le Comité, ou le PSC) de l'IFAC. Depuis le 10 novembre 2004, l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'IFAC remplace le PSC.

Le présent Manuel contient des références à l'International Auditing Practices Committee (IAPC) de l'IFAC. Depuis le 1er avril 2002, le Conseil des normes d'audit et d'assurance internationales, (IAASB) de l'IFAC remplace l'IAPC.

Ce Manuel fait également référence à l'International Accounting Standards Committee (IASC). À compter du 1er avril 2002, les Normes internationales d'information financière (précédemment connues sous le nom de Normes comptables internationales) sont publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).

NB: À la date d'impression, le Département des publications de l'IASB est situé 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

Au cours de 2006 l'International Public Sector Accounting Standards Board a finalisé et publié les Normes suivantes:

- ISPAS 22 Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques;
- IPSAS 23 Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts); et
- IPSAS 24 Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers.

Ces Normes entrent en vigueur à la date indiquée dans la Norme.

Amendements

Les documents suivants ont été amendés à la suite des conclusions du Projet d'amélioration de l'IPSASB:

- Préface aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public;
- IPSAS 1 Présentation des Etats Financiers;

- IPSAS 3 Méthodes Comptables, Changements D'estimations Comptables et Erreurs;
- IPSAS 4 Effets des Variations des Cours des Monnaies Etrangères;
- IPSAS 6 États Financiers Consolidés et Individuels;
- IPSAS 7 Participations dans des Entreprises Associées;
- IPSAS 8 Participations dans des Coentreprises;
- IPSAS 12 Stocks;
- IPSAS 13 Contrats de Location;
- IPSAS 14 Événements Postérieurs à la Date de Reporting;
- IPSAS 16 Immeubles de Placement;
- IPSAS 17 Immobilisations Corporelles.

En outre, les IPSAS suivantes ont été amendées par la publication des IPSAS 22 à 24 et des IPSAS révisées:

- IPSAS 2 Tableaux des Flux de Trésorerie;
- IPSAS 5 Coûts D'emprunt;
- IPSAS 10 Information Financière dans les Economies Hyperinflationnistes;
- IPSAS 11 Contrats de Construction;
- IPSAS 15 Instruments Financiers: Information à Fournir et Présentation;
- IPSAS 18 Information Sectorielle;
- IPSAS 19 Provisions, Passifs Eventuels et Actifs Eventuels;
- IPSAS 20 Information Relative aux Parties Liées; et
- IPSAS 21 Dépréciation d'Actifs Non Générateurs de Trésorerie.
- Glossaire des Définitions.

Ces amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'édition 2006 de ce manuel contient les versions modifiées de ces normes et restera disponible sur www.ifac.org jusqu'à la fin 2008.

Positions officielles publiées par l'International Ethics Standards Board for Accountants

Suppléments

Au cours de 2006 International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) a publié une révision de la définition de « entreprise en réseau ». Cette définition

révisée est en vigueur pour les notifications des assurances datées du ou postérieures au 31 décembre 2008.

Exposés sondages récents

L'IESBA a publié un exposé sondage sur la révision proposée de la Section 290 Indépendance – Audit et examen des engagements et a proposé la nouvelle section 291 Indépendance – Autres engagements relatifs aux assurances.

Pour plus d'informations sur les développements récents et pour obtenir les positions officielles publiées après le 31 décembre 2006 ou les exposés sondages en cours, veuillez visiter la page de l'IESBA sur le site Web de l'IFAC <http://www.ifac.org>.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD – MANDAT INTÉRIMAIRE

(Approuvé en novembre 2004)

SOMMAIRE

	Paragraphes
Mission de l'International Public Sector Accounting Standards Board	1–3
Nomination des membres	4–8
Nature, champ d'application et autorité des positions officielles	9–12
Procédures de travail	13–18
Langue	19

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

Mandat Intérimaire

Mission de l'International Public Sector Accounting Standards Board

1. La mission de l'International Federation of Accountants (IFAC) telle qu'elle est définie dans sa constitution, consiste à « servir l'intérêt public, l'IFAC continuera à renforcer la profession comptable dans le monde, et contribuer au développement d'économies internationales fortes en assurant la mise en place et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité favorisant la convergence internationale de ces normes, et en s'exprimant 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) pour développer des normes comptables du secteur public de haut niveau en vue de leur utilisation par des entités du secteur public dans le monde, dans le cadre de la préparation des états 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 pour répondre à leurs besoins d'informations spécifiques.
2. 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.
3. L'IPSASB fonctionne comme un organisme indépendant de normalisation sous les auspices de l'IFAC. L'IPSASB réalise ses objectifs en:
 - publiant des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS);
 - favorisant leur acceptation et la convergence internationale autour de ces normes; et

- publiant d'autres documents qui contiennent des guides d'application sur des problématiques et des expériences en matière d'information financière dans le secteur public.

Nomination des membres

4. Les membres de l'IPSASB sont nommés par le Conseil de l'IFAC. 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 peuvent être désignés par n'importe quel individu ou organisation.
5. Les candidatures sont examinées par le Comité de nominations de l'IFAC en vue de la désignation des candidats. La procédure de sélection consiste à identifier la personne la plus adaptée à la mission. Dans les recommandations de nomination adressées au Conseil, le Comité de nomination cherche à s'assurer que l'IPSASB regroupe des membres qui possèdent l'expertise technique appropriée, la connaissance des dispositions institutionnelles englobant son collègue électoral, des compétences techniques des utilisateurs, des préparateurs et des auditeurs, et une répartition géographique étendue.
6. Les membres de l'IPSASB sont nommés pour un mandat initial pouvant aller jusqu'à trois ans, renouvelable pour une nouvelle durée de trois ans. Les nominations se feront sur une base annuelle, de sorte qu'un tiers des membres soit renouvelé tous les ans. La présence consécutive au Conseil de la même personne sera limitée à deux mandats de trois ans, sauf si ce membre est nommé Président du Conseil pour un mandat supplémentaire. Les membres de l'IPSASB seront principalement issus du secteur public. Pour le vote, chaque membre de l'IPSASB détient une voix.
7. Chaque membre de l'IPSASB peut être accompagné à la table des réunions par un conseiller technique qui aura le droit de participer aux discussions mais ne sera pas autorisé à voter.
8. 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 ont le droit de participer aux débats, mais n'ont pas le droit de vote. 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.

Nature, champ d'application et autorité des positions officielles

9. L'IPSASB a reçu toute autorité, au nom du Conseil de l'IFAC, pour statuer au sujet:
- des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), en tant que normes à appliquer par les membres de la profession dans la préparation des états financiers à usage général des entités du secteur public; de l'adoption par l'IPSASB d'une « procédure officielle » pour le développement des IPSAS qui fournisse à toutes les parties concernées l'occasion d'apporter une contribution au processus de développement des normes;
 - 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.
10. Pour l'élaboration de ses normes, l'IPSASB sollicite les avis de son groupe consultatif, puis considère 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.

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.

11. 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 des projets, les principales questions techniques, les processus requis et les activités en général. Le Groupe

consultatif ne participe pas au vote sur les Normes comptables internationales du secteur public ou d'autres documents publiés par l'IPSASB.

12. L'IPSASB collabore avec les normalisateurs comptables nationaux dans la préparation et la publication des Normes 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 IPSAS 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.

Procédures de travail

13. L'IPSASB publie des exposés sondages de toutes les normes proposées 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 considère tous les commentaires reçus à la suite des appels à commentaires et des exposés sondages lors de la mise au point d'une IPSAS.
14. 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.
15. Chaque membre de l'IPSASB dispose d'une voix. Pour approuver un appel à commentaires, un exposé-sondage ou une norme, un vote favorable représentant au moins les deux tiers des droits de vote de l'IPSASB est requis. Un membre de l'IPSASB peut autoriser une personne présente à une réunion de l'IPSASB à voter au nom du membre absent.
16. Les réunions de l'IPSASB consacrées à l'examen de l'avancement et à l'approbation de la publication des IPSAS ou d'autres documents techniques sont accessibles au public. Les documents de travail relatifs à l'ordre du jour, et notamment les procès-verbaux des réunions de l'IPSASB sont publiés sur le site Web de l'IPSASB.
17. L'IPSASB publie 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.
18. L'IFAC réexamine l'efficacité des processus de l'IPSASB au moins tous les trois ans.

Langue

19. Le texte approuvé d'une position officielle est celui qui est publié 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 pays selon ce qui est approprié.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

L'organisation

L'*International Federation of Accountants* ou IFAC) est l'organisation mondiale de la profession comptable. Fondée en 1977, avec pour mission de « servir l'intérêt public, l'IFAC doit continuer à renforcer la profession comptable dans le monde et à contribuer au développement d'économies internationales fortes en assurant la mise en place et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité, en favorisant la convergence internationale de ces normes, et en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public dans lesquelles l'expertise de la profession est particulièrement pertinente ».

Les organes dirigeants, le personnel et les volontaires de l'IFAC respectent les valeurs d'intégrité, de transparence et d'expertise. L'IFAC cherche également à renforcer l'adhésion des experts comptables à ces valeurs, qui sont reflétées dans le *Code éthique des comptables professionnels (Code of Ethics for Professional Accountants)* de l'IFAC.

Activités principales

Servir l'intérêt public

IFAC se positionne en leader de la profession comptable dans le monde, en servant l'intérêt public par:

- Le développement, la promotion et le maintien des normes professionnelles au niveau mondial et d'un *Code de l'éthique de bonne qualité pour les comptables professionnels*;
- l'encouragement actif de la convergence des normes professionnelles, en particulier l'audit, les assurances, l'éthique, les normes de l'éducation et de reporting financier;
- La recherche continue de l'amélioration de la qualité de l'audit et de la gestion financière;
- La promotion des valeurs de la profession comptable pour s'assurer qu'elle attire continuellement des débutants de haut niveau;
- La promotion de la conformité aux obligations des membres; et
- L'appui aux économies en développement et émergentes, grâce à la coopération avec les organismes régionaux de comptabilité et autres, par la mise en place et le maintien d'une profession qui s'engage à rechercher la qualité et à servir l'intérêt public.

Contribuer à l'efficacité de l'économie mondiale

L'IFAC contribue au bon fonctionnement de l'économie internationale en:

- Améliorant la confiance dans la qualité et la fiabilité du reporting financier;
- Encourageant la fourniture d'une information de haute qualité sur la performance (financière et non financière) au sein des organisations;
- Favorisant la fourniture de services de haute qualité par tous les membres de la profession comptable mondiale;
- Promouvant l'importance de l'adhésion au *Code éthique des comptables professionnels* par tous les membres de la profession de comptable, y compris des membres dans l'industrie, le commerce, le secteur public, le secteur à but non lucratif, les milieux universitaires, et la profession libérale.

Assurer les rôles de leadership et de porte-parole

L'IFAC est le principal porte-parole international de la profession et s'exprime sur un vaste éventail de questions de politique publique, particulièrement de celles où l'expertise de la profession est la plus pertinente, aussi bien que sur les questions de réglementation liées à l'audit et au reporting financier. Cela se fait en partie à travers la portée médiatique de nombreuses organisations qui comptent sur ou ont un intérêt pour les activités de la profession comptable internationale.

Adhésion

L'IFAC est composé de 155 organismes, membres et associés, provenant de toutes les parties du globe, représentant plus de 2,5 millions de comptables en profession libérale, en entreprise, dans le secteur public et dans l'éducation. Aucun autre organisme de comptabilité dans le monde, et peu d'autres organisations professionnelles, ne bénéficient de l'appui international d'une base aussi large que celle qui caractérise l'IFAC.

Les forces de l'IFAC ne proviennent pas seulement de sa représentation internationale, mais également de l'appui et de la participation de ses différents organismes membres, qui se consacrent eux-mêmes à la promotion de l'intégrité, la transparence, et l'expertise dans la profession comptable, ainsi que de l'appui des organismes régionaux de comptabilité.

Initiatives de normalisation

L'IFAC a depuis longtemps reconnu la nécessité d'un cadre harmonisé au plan mondial pour satisfaire les demandes de plus en plus internationales qui sont adressées à la profession comptable, provenant aussi bien des entreprises, du secteur public que de l'enseignement. Les composantes essentielles de ce cadre sont le *Code éthique des comptables professionnels*, les Normes internationales de l'audit (International Standards on Auditing ou ISAs), les Normes internationale d'éducation (International Education Standards) et les Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards ou IPSASs).

Les conseils de normalisation de l'IFAC, décrits ci-dessous, suivent un processus établi qui soutient le développement de normes de haute qualité dans l'intérêt du public de manière transparente, efficace et efficace. Ces conseils de normalisation ont tous des Groupes consultatifs de conseil, qui fournissent des perspectives de l'intérêt public, et incluent des membres publics.

Les Public Interest Activity Committees (PIAC) de l'IFAC - International Auditing et Assurance Standards Board, International Accounting Education Standards Board, International Ethics Standards Board for Accountants et Compliance Advisory Panel – sont supervisés par l'International Public Interest Oversight Board (PIOB) pour la profession comptable (voir ci-dessous).

Le mandat, la procédure officielle et le règlement intérieur des conseils de normalisation comptable de l'IFAC sont disponibles sur le site Web de l'IFAC: <http://www.ifac.org>.

L'IFAC encourage activement la convergence vers les ISA et d'autres normes développées par les conseils de normalisation de l'IFAC et l'International Accounting Standards Board.

Audit et services d'assurance

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) développe des ISA et les Normes internationales d'évaluation des engagements (International Standards on Review Engagements ou ISREs), qui traitent de l'audit et de l'évaluation des états financiers au coût historique; et l'International Standards on Assurance Engagements (ISAEs), qui traite des engagements d'assurance autres que l'audit ou l'évaluation des informations financières historiques. L'IAASB développe également des directives de bonne pratique. Ces normes et directives servent de référence à des normes d'audit et d'assurance de haute qualité dans le monde entier. Elles décrivent des principes de base et des procédures essentielles à l'intention des auditeurs et d'autres comptables professionnels, leur donnant des outils pour faire face à l'accroissement et à la nature changeante de la demande pour des rapports sur l'information financière, et fournit des conseils dans des domaines spécialisés.

En outre, l'IAASB développe des normes de contrôle de qualité pour des sociétés et des équipes d'engagement dans les domaines pratiques de l'audit, de l'assurance et des services liés.

Les positions officielles publiées par l'IAASB sont contenues dans l'édition 2007 du *Manuel de l'audit international, de l'assurance, et des positions éthiques* et sont également disponibles sur le site Web de l'IFAC: <http://www.ifac.org>.

Éthique

Le Code éthique des comptables professionnels, développé par l'International Ethics Standards Board for Accountants (précédemment dénommée Comité d'éthique [the Ethics Committee]) de l'IFAC, a établi des exigences en matière d'éthique pour les

comptables professionnels et fournit un cadre conceptuel pour tous les comptables professionnels afin d'assurer le respect des cinq principes fondamentaux de l'éthique professionnelle. Ces principes sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence professionnelle et l'attention requise, la confidentialité, et un comportement professionnel. Dans le cadre, tous les comptables professionnels doivent identifier des menaces à ces principes fondamentaux et, s'il y a des menaces, prendre les garanties qui s'imposent pour s'assurer que les principes ne sont pas compromis. Un organisme membre de l'IFAC ou une entreprise ne saurait appliquer des normes moins rigoureuses que celles indiquées dans le Code.

Secteur public

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) développe des normes IPSAS qui précisent les conditions de réalisation du reporting financier par des gouvernements et d'autres entités de secteur public. Les IPSAS représentent les meilleures pratiques internationales en matière de reporting financier par des entités de secteur public. Elles s'appliquent aux états financiers à usage général préparés selon des méthodes de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité de caisse, comme spécifié. Dans beaucoup de juridictions, l'application des conditions des IPSAS améliorera la crédibilité et la transparence des rapports financiers préparés par les gouvernements et leurs agences.

L'IPSASB publie également les documents non officiels qui fournissent des conseils sur la migration de la méthode de comptabilité de caisse vers la comptabilité d'exercice du reporting financier, décrit des expériences nationales du reporting financier par des gouvernements et traite des questions de reporting financier spécifiques au secteur public.

Les traductions françaises et espagnoles des IPSAS 2005 sont également disponibles au téléchargement sur le site Web de l'IFAC.

Formation

Œuvrant pour l'avancement des programmes d'enseignement de la comptabilité dans le monde entier, l'International Accounting Education Standards Board (IAESB) de l'IFAC (précédemment le Comité de l'éducation ou Education Committee) développe des Normes comptables internationales dans le secteur de l'éducation, établissant des références pour la formation des membres de la profession comptable. Tous les organismes membres de l'IFAC doivent se conformer à ces normes, qui traitent du processus de formation qui mène à la qualification en tant qu'expert comptable, aussi bien que de la poursuite du développement de la formation continue des membres de la profession. L'IAESB développe également d'autres directives pour aider les organismes membres et les enseignants de la comptabilité à mettre en œuvre et à réaliser la meilleure pratique dans l'enseignement de la comptabilité.

Ce manuel ne contient pas les Normes internationales de formation, qui sont disponibles sur le site Web de l'IFAC: <http://www.ifac.org>.

Appuis apportés aux experts comptables d'entreprise

L'IFAC et ses organismes membres relèvent le défi de satisfaire les besoins d'un nombre croissant de comptables employés dans des entreprises, dans le secteur public, dans la formation et le secteur à but non lucratif. Ces comptables représentent maintenant plus de 50 pour cent des adhérents des organismes membres de l'IFAC. Le Comité des comptables professionnels d'entreprise (Professional Accountants in Business ou PAIB) de l'IFAC développe des conseils pour aider les organismes membres à traiter un éventail de questions professionnelles, encourage et soutient l'exécution d'un travail de haute qualité par les PAIB et tâche de renforcer la sensibilisation du public et la compréhension du travail qu'ils fournissent.

Cabinets de petite et moyenne importance

L'IFAC s'efforce de mettre un guide des meilleures pratiques à la disposition d'un groupe d'adhérents en développement: les cabinets de petite et moyenne importance (small- and medium-sized practices ou SMP). Le Comité du SMP de l'IFAC (ancien Groupe de travail permanent du SMP) réalise des études sur des thèmes d'intérêt général et contribue au développement des normes internationales et au travail des conseils de normalisation de l'IFAC. Le comité étudie également les manières dont l'IFAC, ainsi que ses organismes membres, peuvent répondre aux besoins des comptables exerçant au sein d'entreprises et cabinets de petite et moyenne importance.

Pays en développement

Le Comité des pays en développement de l'IFAC (anciennement Groupe de travail permanent sur les pays en développement) soutient le développement de la profession comptable dans toutes les régions du monde en représentant, en traitant des intérêts des pays en développement, et en fournissant des conseils pour renforcer la profession comptable dans le monde entier. Le comité recherche également des ressources et de l'aide au développement des organismes membres et d'autres organismes en leur nom.

Programme de conformité des organismes membres de l'IFAC

Dans le cadre du plan de conformité, les membres et les associés de l'IFAC (essentiellement des organisations professionnelles nationales) doivent démontrer comment ils ont déployé leurs meilleurs efforts, eu égard à la législation et à la réglementation nationales, de mettre en application les normes publiées par l'IFAC et l'International Accounting Standards Board. Le programme, qui est supervisé par le conseil consultatif de l'IFAC, cherche également à déterminer la manière dont les organismes membres ont respecté leurs engagements en ce qui concerne l'assurance et l'enquête qualité, ainsi que les dispositions disciplinaires à l'encontre de leurs membres, conformément à la charte des obligations des membres de l'IFAC (Statements of Membership Obligations ou SMO). Les SMO servent de base au programme de conformité et fournissent des références claires aux organismes

membres actuels et potentiels, pour les aider à assurer aux experts comptables une performance de haute qualité.

Ce manuel ne contient pas les Normes SMO, qui sont disponibles sur le site Web de l'IFAC: <http://www.ifac.org>.

Cadre réglementaire

En novembre 2003, l'IFAC, avec le soutien appuyé des organismes membres et des régulateurs internationaux, a approuvé une série des réformes visant à assurer la capacité des activités de l'IFAC à prendre correctement en compte l'intérêt public et à aboutir à l'établissement de normes et de pratiques de haute qualité en matière d'audit et d'assurance.

Les réformes prévoient ce qui suit: des processus de normalisation plus transparents, une plus grande participation du public et des régulateurs à ces processus, une veille réglementaire et une surveillance de l'intérêt public, et le maintien du dialogue entre les régulateurs et la profession comptable. La réalisation passe par les structures suivantes:

Public Interest Oversight Board (PIOB)— Créé en février 2005, le PIOB supervise les activités de normalisation de l'IFAC dans les domaines de l'audit et de l'assurance, de l'éthique (y compris l'indépendance) et de la formation, sans oublier le Programme de conformité des organismes membres de l'IFAC. Le PIOB est composé de huit représentants et de deux membres observateurs nommés par les régulateurs et les organismes internationaux.

Monitoring Group (MG)—Le MG réunit en son sein des régulateurs internationaux et des organisations liées. Son rôle est d'informer le PIOB des événements significatifs dans l'environnement réglementaire. C'est également le véhicule pour le dialogue entre les régulateurs et la profession comptable internationale.

IFAC Regulatory Liaison Group (IRLG)—Le IRLG comprend le Président de l'IFAC, le Vice-Président, le directeur général, les présidents des IAASB, le Comité des auditeurs transnationaux (Transnational Auditors Committee) et le Forum des entreprises (Forum of Firms), ainsi que jusqu'à quatre autres membres désignés par le Conseil de l'IFAC. Il collabore avec le MG et s'occupe des questions concernant la régulation de la profession.

Organisation et activités de l'IFAC

L'IFAC est dirigé par son Conseil d'administration et son Conseil. Le Conseil de l'IFAC comporte un représentant de chaque organisme membre. Le Conseil d'administration est un plus petit groupe responsable de la définition de la politique. En tant que représentants de la profession comptable mondiale, les membres du conseil prêtent le serment de d'agir dans le cadre de leur fonction avec intégrité et dans l'intérêt public.

Le siège de l'IFAC est à New York City et son personnel est constitué de comptables et d'autres professionnels en provenance du monde entier.

Site Web de l'IFAC

L'IFAC rend ses lignes directrices largement disponibles en permettant à des individus de télécharger librement toutes les publications de son site Web (<http://www.ifac.org>) et en encourageant ses organismes membres, les organismes régionaux de comptabilité, les normalisateurs, les régulateurs et autres à inclure des liens dans leurs propres sites Web, ou à imprimer des textes, à partir des publications sur le site Web de l'IFAC. Le Rapport de l'IFAC, *Permissions Policy for Publications Issued by the International Federation of Accountants* (Politique des autorisations relatives aux publications de l'International Federation of Accountants), décrit sa politique en ce qui concerne le copyright.

L'IFAC reconnaît qu'il importe que les préparateurs et les utilisateurs des états financiers, les auditeurs, les régulateurs, les avocats, les milieux universitaires, les étudiants, et d'autres groupes intéressés dans les pays ne parlant pas anglais aient accès à ses normes dans leur langue maternelle. Le Rapport de l'IFAC, *Translation of Standards and Guidance Issued by the International Federation of Accountants* (*Traduction des Normes et lignes directrices publiées par l'International Federation of Accountants*), décrit sa politique au regard de la traduction de ses normes.

Ce manuel ne contient pas ces rapports de politique. Cependant, ils sont disponibles sur le site Web de l'IFAC: <http://www.ifac.org>. Le site Web comporte également des informations supplémentaires sur la structure et les activités de l'IFAC.

PREFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	1-4
Objectif de l'IPSASB	5-9
Membres de l'IPSASB	7
Réunions de l'IPSASB	8-9
Champ d'Application et Autorité des Normes Comptables Internationales du Secteur Public	10-28
Champ D'application des Normes	10-14
États Financiers à Usage Général	15-17
Normes IPSAS selon la Méthode de la Comptabilité de Caisse et selon la Méthode de la Comptabilité D'exercice	18-20
Passer de la Méthode de la Comptabilité de Caisse à la Méthode de la Comptabilité D'exercice	21-25
Autorité des Normes Comptables Internationales du Secteur Public	26-29
Processus D'élaboration	30-35
Langue	36

PRÉFACE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

Introduction

1. Cette préface aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) expose les objectifs et les procédures de fonctionnement 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 et des normes approuvées 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, renforcer la profession comptable dans le monde, et contribuer au développement d'économies internationales fortes en assurant la mise en place et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité favorisant la convergence internationale de ces normes, et en s'exprimant sur des problématiques d'intérêt public dans lesquelles l'expertise de la profession est particulièrement pertinente. » C'est dans l'exécution de cette mission que l'IFAC a constitué l'IPSASB.
3. L'IPSASB (antérieurement Public Sector Committee (Comité du secteur public - PSC)) est un comité de l'IFAC constitué pour élaborer et publier, sous sa propre autorité, des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Les IPSAS sont des normes financières globales de haute qualité destinées à s'appliquer aux entités du secteur public, à l'exception des entreprises publiques.
4. Le groupe consultatif de l'IPSASB est désigné par l'IPSASB. Le groupe consultatif est un groupe sans droit de vote. Par ce moyen, l'IPSASB est en mesure de consulter et de demander conseil, selon les besoins, à un large groupe de parties prenantes. Le groupe consultatif est présidé par le président de l'IPSASB. Le groupe consultatif est essentiellement un forum électronique. Toutefois, des congrès régionaux du groupe consultatif se réunissent avec l'IPSASB parallèlement aux réunions de l'IPSASB qui se déroulent dans leur région. Tous les membres du groupe consultatif sont invités à ces réunions. En outre, une réunion plénière de l'ensemble des membres du groupe consultatif peut être tenue lorsque cela s'avère nécessaire.

Objectifs de l'IPSASB

5. Les objectifs de l'IPSASB consistent à servir l'intérêt public en élaborant des Normes comptables internationales du secteur public de qualité élevée et en facilitant la convergence de normes internationales et nationales, améliorant

ainsi la qualité et l'uniformité de l'information financière à travers le monde. L'IPSASB atteint ses objectifs :

- en publiant des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) ;
 - en favorisant leur acceptation et la convergence internationale autour de ces normes ; et
 - en publiant d'autres documents qui contiennent des commentaires d'application sur des problématiques et des expériences en matière d'information financière dans le secteur public.
6. Les IPSAS sont les dispositions normatives faisant autorité élaborées par l'IPSASB. Outre l'élaboration des IPSAS, l'IPSASB publie d'autres documents généraux et notamment des études, des rapports de recherche et des études occasionnelles traitant de questions particulières d'information financière relevant du secteur public.

Membres de l'IPSASB

7. Les membres de l'IPSASB sont désignés par le conseil de l'IFAC. 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 peuvent être désignés par n'importe quel individu ou organisation. De plus, des observateurs d'organismes qui ont un intérêt dans l'information financière du secteur public sont nommés, en nombre limité, à l'IPSASB. Ces observateurs ont le droit de s'exprimer mais non le droit de vote.

Réunions de l'IPSASB

8. 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 simultané.
9. Les réunions de l'IPSASB consacrées à l'examen de l'avancement et à l'approbation de la publication des IPSAS ou d'autres documents sont accessibles au public. Les documents de travail relatifs à l'ordre du jour, et notamment les procès-verbaux des réunions de l'IPSASB sont publiés sur le site Internet de l'IPSASB.

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

10. 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.

11. Les IPSAS énoncent des dispositions relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et aux informations à fournir pour les opérations et les événements, dans les états financiers à usage général.
12. Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités du secteur public. Les entités du secteur public comprennent des gouvernements nationaux, des gouvernements régionaux (par exemple à l'échelle étatique, provinciale ou territoriale), les collectivités locales (villes, communes, par exemple) et leurs composantes (par exemple les services, les administrations, les comités et commissions), sauf mention contraire. Les Normes 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.
13. 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.
14. 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. Pour éviter toutes conséquences fortuites l'IPSASB a décidé d'appliquer cette politique pour l'avenir au fur et à mesure des révisions et des rééditions des IPSAS précédemment publiées. En conséquence, les IPSAS approuvées par l'IPSASB après le 1^{er} 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.

États financiers à usage général

15. Les états financiers publiés à l'intention d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des informations financières pour répondre à leurs besoins d'informations spécifiques sont des états financiers à usage général. Les exemples de tels utilisateurs sont les citoyens, les électeurs, leurs représentants et autres membres du public. L'expression « états financiers » utilisée dans cette Préface et dans les normes recouvre l'ensemble des états et des paragraphes explicatifs identifiés comme faisant partie des états financiers à usage général.
16. Lorsque la méthode de la comptabilité de caisse préside à la préparation des états financiers, ceux-ci comprendront l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, le tableau des flux de trésorerie, et le tableau des variations d'actif net/situation nette. Lorsque la méthode de la

comptabilité de caisse préside à la préparation des états financiers, l'état financier principal est l'état des entrées et des sorties de trésorerie.

17. Outre la préparation d'états financiers à usage général, une entité peut préparer des états financiers pour d'autres parties (telles que des organes de direction, des élus et d'autres parties exerçant une fonction de surveillance) qui peuvent exiger des états financiers préparés sur mesure d'après leurs besoins d'informations spécifiques. On appelle de tels états des états financiers ad hoc. L'IPSASB encourage l'utilisation des IPSAS pour la préparation d'états financiers ad hoc lorsque c'est approprié.

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

18. 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'International Accounting Standards Board (IASB) en les adaptant au contexte du secteur public lorsque c'est 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 sont pas traitées de manière exhaustive dans les IFRS existantes, ou pour lesquelles l'IASB n'a pas élaboré d'IFRS.
19. Comme de nombreuses IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice sont basées sur les IFRS, le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* de l'IASB constitue une référence pertinente pour les utilisateurs des IPSAS.
20. 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

21. 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.

22. 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. À ce stade, l'entité appliquera toutes les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pourra choisir d'appliquer des dispositions transitoires dans une IPSAS individuelle selon la méthode de la comptabilité de trésorerie.
23. 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 devra présenter l'ensemble de son information financière conformément aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice.
24. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* comprend les dispositions suivantes :

« Une entité dont les états financiers se conforment aux Normes comptables internationales du secteur public doit mentionner ce fait. 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 de chaque Norme comptable internationale du secteur public applicable. »
25. IPSAS 1 impose également d'indiquer dans quelle mesure l'entité a appliqué des dispositions transitoires.

Autorité des Normes comptables internationales du secteur public

26. Au sein de chaque juridiction, une réglementation peut régir la publication par des entités du secteur public d'états 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.

27. 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, par conséquent, une évaluation mieux informée des décisions d'affectation de ressources par les États, ce qui accroîtra la transparence et la responsabilité.
28. 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. L'IPSASB encourage fortement l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS.
29. 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.

Processus d'élaboration

30. L'IPSASB adopte un processus d'élaboration des IPSAS qui donne aux parties intéressées la faculté de les commenter, notamment les organismes membres de l'IFAC, les auditeurs, les préparateurs (y compris les ministères des Finances), les normalisateurs comptables, et les individus. L'IPSASB se concerta également avec le groupe consultatif sur les principaux projets, les questions techniques et les priorités du programme de travail.
31. Le processus d'élaboration de l'IPSASB pour les projets comprend normalement, mais pas nécessairement, les étapes suivantes :
- étude des dispositions et des pratiques comptables nationales, et échange de vues sur les questions avec les normalisateurs comptables nationaux ;
 - étude des positions officielles publiées par :
 - l'International Accounting Standards Board (IASB) ;
 - les normalisateurs comptables nationaux, les autorités de réglementation et autres organes nationaux faisant autorité ;
 - les organismes de la profession comptable ; et
 - les autres organisations intéressées à l'information financière dans le secteur public ;

- formation des groupes de travail (Steering Committees – SC), des comités consultatifs de projet (project advisory panels - PAP) ou des sous-comités pour fournir des contributions à l'IPSASB sur un projet ;
- publication d'un exposé-sondage à soumettre aux commentaires du public, généralement pour une période de quatre mois au moins. 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 par l'IPSASB. L'exposé-sondage comprendra une base des conclusions ;
- prise en considération de tous les commentaires reçus sur les documents de discussion et sur les exposés-sondages pendant la période de commentaires, et réalisation des modifications aux projets de normes selon ce qui sera considéré approprié à la lumière des objectifs de l'IPSASB ; et
- publication d'une IPSAS qui comprend une base des conclusions qui explique quelles sont les étapes du processus d'élaboration de l'IPSASB et comment l'IPSASB est parvenu à ses conclusions.

Groupes de travail, comités consultatifs de projet et sous-comité

32. L'IPSASB peut déléguer la responsabilité de l'exécution des recherches nécessaires et de la préparation des exposés sondages relatifs aux projets de normes et des recommandations ou projets d'études à des groupes de travail, des sous-comités ou à des individus.
33. Les groupes de travail, les comités consultatifs de projet et les sous-comités sont présidés par un membre de l'IPSASB, mais peuvent comprendre des personnes qui ne sont pas des membres de l'IPSASB ou d'un organisme membre de l'IFAC.

Approbation

34. Le projet de norme dûment révisé après la période d'exposé-sondage est soumis à l'IPSASB pour approbation. Si elle est approuvée par l'IPSASB, la norme est publiée en tant qu'IPSAS et elle entre en vigueur à compter de la date précisée dans la norme. À l'occasion, lorsque des questions significatives liées à un exposé-sondage restent sans solution, l'IPSASB peut décider d'émettre un nouvel exposé-sondage.
35. Pour approuver un appel à commentaires, un exposé-sondage ou une norme, un vote favorable représentant au moins les deux tiers des droits de vote de l'IPSASB est requis. Chaque membre de l'IPSASB représenté à l'IPSASB dispose d'une voix.

Langue

36. Le texte approuvé d'une position officielle est celui qui est publié 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 pays selon ce qui est approprié.

Introduction aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants' élabore des normes comptables destinées aux entités du secteur public appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'une juridiction à l'autre, l'IPSASB est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'IPSASB encourage fortement les États et les normalisateurs comptables nationaux à participer à l'élaboration de ses normes en commentant les propositions contenues dans ses exposés sondages.

L'IPSASB publie des IPSAS traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de trésorerie et selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs juridictions. L'IPSASB encourage l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de chacune des IPSAS applicables.

IPSAS 1—PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 1 (révisée en décembre 2003), « Présentation des états financiers » publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits d'IAS 1 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants, avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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.uk

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

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF. « IAS », « IASB », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF ; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

NORME COMPTABLE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 1— PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–IN23
Objectif	1
Champ d'Application	2–6
Définitions	7–14
Entité Economique	8-10
Avantages Economiques Futurs ou Potentiel de Service	11
Entreprises Publiques	12
Importance Relative	13
Actif Net/Situation Nette	14
Objectif des Etats Financiers	15–18
Responsabilité au Titre des Etats Financiers	19–20
Composantes des Etats Financiers	21–26
Considérations Générales	27–58
Image Fidèle et Conformité aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public	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 Etats Financiers	61–65
Période de Reporting	66–68
Célérité	69
État de la Situation Financière	70–98

Distinction entre les Eléments Courants et non Courants	70–75
Actifs Courants	76–79
Passifs Courants	80–87
Informations à Présenter dans l’Etat de la Situation Financière	88–92
Informations à Présenter soit dans l’Etat 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’Etat de la Performance Financière	102–105
Informations à Présenter soit dans l’Etat 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
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: Amendements d’autres IPSAS	
Annexe B: Caractéristiques Qualitatives de l’Information Financière	
Guide d’application – Exemple de Structure des Etats Financiers	
Base des Conclusions	
Comparaison avec IAS 1	

La Norme comptable internationale du secteur public 1, « Présentation des états Financiers » (IPSAS 1) est énoncée dans les paragraphes 1-155 et les Annexes A-B. 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.

Introduction

- IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS 1), « Présentation des états financiers » annule et remplace IPSAS 1, « Présentation des états financiers » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 1

- IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a élaboré la présente IPSAS 1 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et en vertu de sa propre politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celle du secteur privé dans la mesure où cela est approprié.
- IN3. En élaborant cette norme IPSAS 1 révisée, l'IPSASB a décidé d'amender l'IPSAS pour intégrer les modifications apportées à la première IAS 1, « Présentation des États Financiers » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels l'IPSAS originale avait divergé par rapport aux dispositions contenues dans IAS 1, pour une raison spécifique au secteur public ; ces divergences ont été conservées dans la présente IPSAS 1 et figurent dans le document de Comparaison avec IAS 1. Les changements apportés à IAS 1 suite au projet d'amélioration de l'IASB n'ont donc pas été intégralement incorporés à IPSAS 1.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

- IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 1 sont décrits ci-après.

Champ d'application

- IN5. La présente Norme n'inclut pas de dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables. Ces dispositions sont désormais incluses à IPSAS 3, « Méthodes comptables, Changements d'estimations comptables et erreurs ».
- IN6. La présente Norme inclut des dispositions relatives à la présentation du solde de la période, dispositions précédemment contenues dans IPSAS 3.

Définitions

- IN7. La Norme:
- définit deux nouveaux termes : « impraticable » et « notes »;
- remplace le terme « importance relative » par « significatif » et en amende la définition;

- Supprime les termes inutiles suivants, qui ne sont plus nécessaires : « entreprises associées », « coûts d'emprunt », « trésorerie », « équivalents de trésorerie », « flux de trésorerie », « états financiers consolidés », « contrôle », « entité contrôlée », « entité contrôlante », « méthode de mise en équivalence », « écart de change », « juste valeur », « actifs financiers », « monnaie étrangère », « activité à l'étranger », « intérêts minoritaires », et « actifs qualifiés ». Ces termes sont définis dans d'autres IPSAS et figurent dans le Glossaire des définitions des normes IPSAS 1 – 24; et
- Supprime les termes suivants, qui cessent d'être utilisés : « éléments extraordinaires », « erreurs fondamentales », « solde net », « activités ordinaires », « monnaie de présentation » et « solde des activités ordinaires ». Ces définitions ont également été retirées des Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) concernées, telles qu'IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » et IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ».

IN8. La présente Norme comprend l'interprétation du terme « importance relative » et la notion de caractéristiques des utilisateurs. Auparavant, IPSAS 1 ne comportait pas ce commentaire.

Image fidèle et écarts par rapport aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)

- IN9. La présente Norme précise que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, des autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des revenus et des charges exposés dans les IPSAS. Auparavant, IPSAS 1 ne contenait aucun commentaire sur la signification de l'expression « image fidèle ».
- IN10. Dans les circonstances extrêmement rares où la direction conclut que le respect d'une disposition d'une Norme serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrit dans IPSAS 1, la présente Norme impose qu'une entité s'écarte de cette disposition, sauf si un tel écart est interdit par le cadre réglementaire applicable. Dans un cas comme dans l'autre, l'entité est tenue de présenter des informations particulières. L'ancienne IPSAS 1 ne définissait pas les critères de dérogation par rapport aux IPSAS et ne distinguait pas les cas dans lesquels le cadre réglementaire permet ou interdit de s'écarter des IPSAS.
- IN11. La présente Norme n'inclut pas de dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables. IPSAS 3 contient de telles dispositions. L'ancienne IPSAS 1 incluait cependant ces dispositions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables.

Classification des actifs et des passifs

- IN12. La présente Norme impose à une entité de présenter les actifs et les passifs par ordre de liquidité seulement lorsque cette présentation par ordre de liquidité procure une information fiable et plus pertinente qu'une présentation fondée sur la distinction entre éléments courants et éléments non courants. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas cette limite.
- IN13. La présente Norme impose qu'un passif détenu essentiellement à des fins de transactions soit classé comme passif courant. L'ancienne IPSAS 1 ne précisait pas ce critère pour les passifs classés comme courants.
- IN14. La présente Norme impose qu'un passif financier remboursable dans les douze mois à compter de la date de reporting, ou dont l'entité n'a pas le droit inconditionnel de reporter le règlement d'au moins douze mois après la date de reporting, soit classé comme un passif courant. Cette classification est impérative, même si un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de reporting et avant la date d'autorisation de la publication des états financiers. L'ancienne IPSAS 1 imposait que ces passifs soient classés comme des passifs non courants.
- IN15. La présente Norme précise qu'un passif soit classé comme non courant lorsque l'entité a, selon les modalités d'une facilité de prêt existante, toute latitude pour refinancer ou renouveler ses obligations pour une durée minimale de douze mois à compter de la date de reporting.
- IN16. La présente Norme impose qu'un passif financier à long terme devenu exigible parce que l'entité n'a pas respecté une condition du contrat de prêt à la date de reporting soit classé comme courant à la date de reporting, même si, après la date de reporting et avant l'approbation des états financiers, le prêteur a renoncé au paiement suite à cette violation. La version précédente d'IPSAS 1 imposait que ces passifs soient classés comme des passifs non courants.
- IN17. La présente Norme précise que le passif est classé comme non courant si le prêteur a accepté, à la date de reporting, d'accorder un délai de paiement prenant fin au moins douze mois après la date de reporting, période pendant laquelle l'entité peut remédier à ses manquements contractuels et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l'emprunt.

Présentation et informations à fournir

État de la performance financière

IN18. La présente Norme définit les dispositions relatives à la présentation du solde net de la période. Auparavant, ces obligations figuraient dans IPSAS 3.

IN19. La présente Norme n'exige pas la présentation des postes suivants dans l'état de la performance financière:

- le solde des activités opérationnelles;
- le solde des activités ordinaires; et
- les éléments extraordinaires.

L'ancienne IPSAS 1 exigeait la présentation de ces postes.

IN20. La présente Norme impose la présentation séparée, dans l'état de la performance financière, du solde de l'entité pour la période, selon les deux catégories suivantes : « solde attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante » et « solde attribuable aux intérêts minoritaires .» L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces dispositions de présentation.

État des variations de l'actif net / situation nette

IN21. La présente Norme impose la présentation, dans l'état des variations de l'actif net / situation nette, du montant total des revenus et des charges de l'entité pour la période (y compris les montants comptabilisés directement dans l'actif net / situation nette), en mentionnant séparément les montants attribuables aux intérêts minoritaires et aux détenteurs de l'entité contrôlante. L'ancienne IPSAS 1 n'exigeait pas la présentation de ces postes.

Notes

IN22. La présente Norme requiert qu'une entité fournisse des informations relatives aux critères retenus par la direction lors de l'application des méthodes comptables de l'entité ayant l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers (ex : critères retenus par la direction pour déterminer si les actifs sont des immeubles de placement), à l'exception de ceux qui concernent les valorisations. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces exigences de présentation.

IN23. La présente Norme requiert qu'une entité présente des informations sur les hypothèses-clés concernant l'avenir, et sur les autres sources principales d'incertitude pesant sur les estimations à la date de reporting, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs au cours de la période suivante. L'ancienne IPSAS 1 ne contenait pas ces exigences de présentation.

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'exercice. 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'exercice 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'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises publiques (les « GBE ,» en anglais, pour Government Business Enterprises) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (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 **comptabilité d'exercice** est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les **actifs** sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les **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 la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie (ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants) ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité; et/ou
- (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 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.

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 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.

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. Si l'information contenue dans les états financiers peut s'avérer 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 reporting et les flux de ressources entre dates de reporting. 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 d'indicateurs de performance, d'états de performance en termes de services, de revues de programmes et 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 IPSAS, 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'écarter 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 reporting 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, ni de comprendre les transactions ou autres événements et conditions qui se sont produits, 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 reporting et qui n'est pas encore réglé, sont indiqués dans les états financiers de la période. Les utilisateurs bénéficient de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de la période antérieure et 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 dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / situation nette et 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 reporting;**
- (b) **le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique;**
 - (c) **la date de reporting 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 reporting

66. **Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie sa date de reporting 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 reporting. Dans ce cas,

il est important que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de la période et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables, et de mentionner la raison du changement de la date de reporting. Un autre exemple est celui où, en passant de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice, une entité modifie la date de reporting 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 reporting. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting. 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 reporting et (b) au-delà de douze mois après la date de reporting ; 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 15, « 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 réalisé dans les douze mois suivant la date de reporting; ou**
 - (d) **il s'agit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IPSAS 2, « Tableaux des flux de trésorerie »), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de reporting.**

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 reporting. Les actifs courants englobent également les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (des indications sur la classification des actifs financiers figurent dans les normes comptables nationales ou internationales pertinentes relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers) 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 reporting; 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 reporting.**

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 reporting. 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 reporting ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. Ceci est le cas des passifs financiers classés comme détenus à des fins de transaction (des indications sur la classification des passifs financiers figurent dans les normes comptables internationales du secteur public pertinente relatives à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers), 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 crédeurs 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 reporting, 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 reporting, 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 reporting 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 reporting 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 reporting, 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 reporting 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 reporting, 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 reporting, d'octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze

mois après la date de reporting, 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 reporting 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 reporting »:
- (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 reporting.

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 dans 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 reporting 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) **Intérêts minoritaires.**
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

Solde de la période

99. **Tous les éléments de revenus et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans le solde, 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 solde. Cette disposition inclut les effets des changements d'estimations comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du solde 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. Les 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 solde. C'est le cas, par exemple, des surplus de réévaluation (voir IPSAS 17), de certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IPSAS 4) et 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 les normes nationales ou internationales pertinentes relatives à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers).

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		<u>(X)</u>
Excédent		<u><u>X</u></u>

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		<u>(X)</u>
Excédent		<u><u>X</u></u>

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. Des indications relatives à la signification de l'expression « avantages du

personnel ,» spécifiée au paragraphe 115, figurent dans les normes comptables nationales ou internationales pertinentes relatives à ce sujet.

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 reporting 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 reporting 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 reporting, 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 rétroactifs 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 rétroactifs 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 d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et 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 15).
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 imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes qu'elles 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 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 les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de reporting, 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 reporting.**

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 reporting. 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 la valeur recouvrable de certaines catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks et 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 reporting, 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 reporting).
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 reporting, 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 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 15 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.

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:**

- (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).**

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'exercice 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'exercice 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 comptable internationale du secteur public 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.**
154. 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 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

Modifications apportées aux autres IPSAS

Les modifications apportées à la présente annexe doivent être appliquées au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} 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 comptables internationales du secteur public applicables au 1^{er} 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 ».

Annexe B**Caractéristiques qualitatives de l'information financière**

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

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, 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

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à:

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Célérité

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût / avantage

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un

équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

Guide d'Application – Exemple de présentation des états financiers

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

- 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 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 – ÉNONCÉ DES MÉTHODES COMPTABLES (EXTRAIT)

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'exercice. 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 – ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE

AU 31 DÉCEMBRE 20X2

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
ACTIFS		
	<u>X</u>	<u>X</u>
Actifs courants		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
Créances	X	X
Stocks	X	X
Paievements anticipés	X	X
Autres actifs courants	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
Total des actifs	<u>X</u>	<u>X</u>
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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
Total des passifs	<u>X</u>	<u>X</u>

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Actif net	<u>X</u>	<u>X</u>
ACTIF NET/SITUATION NETTE		
Capital apporté par d'autres entités publiques	X	X
Réserves	X	X
Soldes cumulés	X	X
Intérêt minoritaire	<u>X</u>	<u>X</u>
Total de l'actif net/situation nette	<u>X</u>	<u>X</u>

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT 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
Other revenue	X	X
Total des produits	<u>X</u>	<u>X</u>
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	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Part de l'excédent dans les sociétés associées*	<u>X</u>	<u>X</u>
Solde de la période	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêts minoritaires	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* 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 – ÉTAT 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	<u>X</u>	<u>X</u>
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	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Part de l'excédent dans les entreprises associées	<u>X</u>	<u>X</u>
Solde de la période	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attribuable aux :		
Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X
Intérêt minoritaire	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* 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 - ÉTAT DES VARIATIONS DE
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante					Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en capital	Autres réserves ¹	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
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

¹ Les autres réserves sont décomposées par composantes, si les montants sont significatifs.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC - ÉTAT DES VARIATIONS DE
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante					Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en capital	Autres réserves ¹	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
Total des produits et des charges comptabilisés au titre de la période		X	(X)	X	X	X	X
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)
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)

suite

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC - ÉTAT DES VARIATIONS DE
L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE LA PÉRIODE
CLÔTURÉE LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)	Attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante				Intérêt minoritaire	Total Actifs nets /situation nette
	Autres Apports en réserves ¹ capital	Ecart de conversion	Excédents cumulés (Déficits)	Total		
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

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 1, « Présentation des états financiers », mais n'en fait pas partie intégrante. Elle consigne uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour justifier un écart par rapport aux dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.

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'exercice 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'exercice 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

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.

d'amélioration des IPSAS visant à faire converger les IPSAS, lorsque cela est possible, avec les normes comptables internationales correspondantes publiées en décembre 2003. En développant le projet d'amélioration des IPSAS, l'IPSASB a adopté une politique consistant à ne faire porter ces changements que sur les IPSAS liées aux changements effectués à la norme comptable internationale équivalente dans le cadre du projet d'amélioration de l'IASB. Les changements intervenus ultérieurement sur les Normes comptables internationales n'ont pas été inclus. Lorsque l'IPSAS d'origine divergeait des dispositions de la norme comptable internationale correspondante, pour mieux satisfaire les exigences d'information financière du public secteur, l'IPSASB a retenu les variations et les a identifiées dans la Comparaison avec IAS 1.

- 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 aux Bases des Conclusions sur le site Internet de l'IASB - www.iasb.org). En de rares occasions, l'IPSASB a montré son désaccord avec les amendements effectués aux Normes comptables internationales. Par conséquent, l'IPSAS s'écarte de sa norme comptable internationale équivalente, à cet égard. La présente Base des conclusions explique les raisons de chaque 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 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.

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 ».

Tableau de Concordance

Ce tableau montre la correspondance entre le contenu de la version modifiée d'IPSAS 1 et celui de la version actuelle correspondant. Les paragraphes sont considérés comme correspondants s'ils ont le même objet général, même s'ils comportent des indications différentes.

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
Objectif	1
1	2
2	3
3	4
4	5
5	6
6	7
7	Aucun
8	Aucun
9	Aucun
10	11
11	12
12	14
13	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	27
26	28
27	30
28	31
29	Aucun
30	Aucun
31	37
32	29
33	Aucun
34	36
35	Aucun
36	Aucun
37	IPSAS 3.1 2
38	IPSAS 3.1 3

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
39	IPSAS 3.1 4
40	IPSAS 3.7
41	IPSAS 3.1 5
42	IPSAS 3.1 6
43	38
44	39
45	40
46	41
47	42
48	43
49	44
50	45
51	46
52	Aucun
53	47
54	48
55	48
56	49

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1	Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1	Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
57	50	81	78	105	109
58	51	82	79	106	110
59	52	83	80	107	111
60	53	84	81	108	112
61	54	85	82	109	113
62	55	86	83	110	114
63	57,58	87	84	111	115
64	59	88	85, 86	112	116
65	60	89	88	113	117
66	61	90	89	114	118
67	62	91	90	115	119
68	63	92	Aucun	116	120
69	64	93	91	117	121
70	65	94	92	118	122
71	66	95	93	119	123
72	67	96	94	120	125
73	68	97	95	121	126
74	69	98	96	122	127
75	70	99	97	123	128
76	71	100	98	124	Aucun
77	72	101	102,104	125	129
78	75	102	Aucun	126	130
79	76	103	105	127	131
80	77	104	108	128	132

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
129	133
130	134
131	135
132	136
133	150
134	151
135	152
136	153

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
137	154
Annexe 1	IG
Annexe 2	Annexe B
Aucun	33-35
Aucun	56
Aucun	70, 74
Aucun	87
IPSAS 3.10-12	99-101

Paragraphe s remplacés de l'ancienne version de IPSAS 1	Paragraphe de la version actuelle de IPSAS 1
Aucun	103
IPSAS 3.26, 28	106, 107
Aucun	124
Aucun	137-139
Aucun	140-148
Aucun	149
Aucun	155
Aucun	Annexe A

Comparaison avec IAS 1

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1, « Présentation des états financiers » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 1, « Présentation des états financiers » (2003). 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 de la Norme internationale d'information financière IPSAS 5. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 7 a été intégré à IPSAS 2 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 à 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 », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 1. Les termes équivalents de IAS 1 sont « compte de résultat », « bilan » 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 (paragraphe 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 B.

IPSAS 2—TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 7 « Tableaux des flux de trésorerie », publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 7 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

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

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 Equivalents de Trésorerie	9-11
Entité Economique	12-14
Avantages Economiques 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 Etrangère	36-39
Éléments Extraordinaires	40-41
Intérêts et Dividendes	42-45
Impôts sur l'Excédent Net	46-48
Participations dans des Entités Contrôlées, des Entreprises Associées et des Coentreprises	49-50
Acquisitions et Sorties d'Entités Contrôlées et d'autres Unités Opérationnelles	51-55
Opérations sans Effet de Trésorerie	56-57
Composantes de la Trésorerie et des Equivalents de Trésorerie	58-60

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Autres Informations à Fournir	61–64
Date D'entrée en Vigueur	65–66
Annexe: Tableau des Flux de Trésorerie (pour une Entité autre qu'une Institution Financière)	
Comparaison avec IAS 7	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public .» Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

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 doit établir 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 évaluer ses flux de trésorerie, pour évaluer si l'entité se conforme à la législation et à la réglementation (y compris les budgets autorisés le cas échéant) et pour 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'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises publiques appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) qui sont publiées par l'International Accounting Standards Board (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 les besoins de trésorerie de l'entité, sa capacité à générer de la trésorerie à l'avenir, et de 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 comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les

éléments comptabilisés selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les **actifs** sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

La **trésorerie** comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

Les **équivalents de trésorerie** sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les **flux de trésorerie** sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

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 la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie, ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants, ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité; et/ou
- (b) Peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.

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

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.

Les **activités de financement** sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

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.

Les **activités d'investissement** sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

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.

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

Les **activités opérationnelles** sont les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

La **date de reporting** est la date du dernier jour de la période auquel se rapportent les états financiers.

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 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.

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 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. La Norme comptable internationale du secteur public 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 doit présenter 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 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 la détermination du solde net. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

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 claire quant à la sortie de ces fonds entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les autorisations budgétaires 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. 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 doit présenter 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 peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui 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 net 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;
 - (c) de tous les autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement; et
 - (d) de l'impact des éléments extraordinaires classés en flux de trésorerie opérationnels.

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement

31. **Une entité doit présenter 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

40. **Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes 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 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 reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnels parce qu'ils entrent dans le calcul du solde net. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes 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 versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d'obtention de ressources financières. A contrario, les dividendes 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 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 les flux liés aux participations dans la coentreprise, aux distributions et 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 doit être présenté séparément et classé dans les activités d'investissement.**
50. **Une entité doit indiquer, 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 doivent être exclues du tableau des flux de trésorerie. De telles opérations doivent être 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 doit indiquer les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et doit présenter 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 « Présentation des états financiers », 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 comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
64. 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.

Annexe**Tableau des flux de trésorerie (pour une entité autre qu'une institution financière)**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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)**

	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:

	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 des activités ordinaires (en milliers d'unités monétaires)*

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

	20X2	20X1
Excédent ou (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)
	<hr/>	<hr/>
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles	X	X
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

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 ou (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
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		

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

	20X2	20X1
Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	(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:

	20X2	20X1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

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

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 « Tableaux des flux de trésorerie » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 7 « Tableaux des flux de trésorerie ». Les principales différences entre IPSAS 2 et IAS 7 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de 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 IAS 7. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité » « produit » « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette » dans IPSAS 2. Les termes équivalents dans IAS 7 sont « entreprise », « produit », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 2 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de 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).
- L'annexe à IPSAS 2 ne contient 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

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 », « irréalisable », « 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

	Apports capital UM	(retraité) en Excédents cumulés UM	Total 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.

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

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	37, 38	51	17
9	Aucun	31	39	52, 53	21 à 23
10	IPSAS 1.96	32	40	54	Aucun
11	IPSAS 1.97	33	41	55	24
12	IPSAS 1.98	34	43	56	None
13	Aucun	35	Aucun	57	Aucun
14	Aucun	36	Aucun	58	36, 36
15	Aucun	37	44, 45	59	27
16	Aucun	38	46	60	28
17	Aucun	39	46	61	31
18	Aucun	40	53	62	Aucun
19	Aucun	41	47	63	29, 30
20	Aucun	42	51	64	33, 34
21	Aucun			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.

IPSAS 4—EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 21 dans cette publication des Normes comptables internationales du secteur public de l'International Federation of Accountants avec la permission de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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 et de l'IASCF.

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

IPSAS 4—EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1--18
Objectif	1–2
Champ d'Application	3–9
Définitions	10–18
Monnaie Fonctionnelle	11–16
Éléments Monétaires	17
Investissement Net dans une Activité à l'Étranger	18
Résumé de l'Approche Imposée par la Présente Norme	19–21
Présentation de Transactions en Monnaie Étrangère dans la Monnaie Fonctionnelle	22–41
Comptabilisation Initiale	22–26
Présentation à des Dates de Reporting Ultérieures	26–29
Comptabilisation des Ecart de Change	30–38
Changement de Monnaie Fonctionnelle	39–41
Utilisation d'une Monnaie de Présentation autre que la Monnaie Fonctionnelle	42–57
Conversion dans la Monnaie de Présentation	42–48
Conversion d'une Activité à l'Étranger	49–55
Sortie d'une Activité à l'Étranger	56–57
Effets fiscaux des Ecart de Change	58
Informations à Fournir	59–65
Dispositions Transitoires	66–69
Date d'Entrée en Vigueur	70–71
Retrait d'autres Positions Officielles	72
Annexe: Amendements d'autres Positions Officielles	
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 74 et à l'Annexe. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 4 doit être lue dans le contexte de son objectif, de la Base des conclusions (s'il y a lieu), 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » remplace IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » (publiée en mai 2000); elle doit être appliquée aux périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 4

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 4 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, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 4 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements à l'ancienne IAS 21, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » apportés à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 21 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 4 et sont notés dans la comparaison avec IAS 21. Les modifications à IAS 21 apportées, suite au projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 4.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 4 sont décrits ci-après.

Champ d'application

IN5. La Norme exclut désormais de son champ d'application les instruments dérivés de monnaies étrangères faisant partie du champ d'application des normes comptables nationales ou internationales qui traitent de la comptabilisation et de l'évaluation d'instruments financiers. (La comptabilité de couverture qui était antérieurement exclue de IPSAS 4 restera exclue de IPSAS 4.)

Définitions

IN6. La notion de « monnaie de présentation » a été remplacée par deux notions:

- la monnaie fonctionnelle – la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.
- la monnaie de présentation - la monnaie dans laquelle les états financiers sont présentés.

IN7. Les définitions de: « écarts de change », « monnaie étrangère », et « investissement net dans une activité à l'étranger » ont été modifiées.

Monnaie fonctionnelle

IN8. Lorsqu'une entité prépare ses états financiers, la Norme impose à chaque entité individuelle incluse dans l'entité présentant l'information financière— 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 activité contrôlée) — de déterminer sa monnaie fonctionnelle et d'évaluer sa performance financière et sa situation financière dans cette monnaie.

IN9. En conséquence de ces changements:

- une entité (qu'il s'agisse d'une entité autonome ou d'une activité à l'étranger) n'a pas le libre choix de la monnaie fonctionnelle; et
- une entité ne peut éviter un retraitement selon IPSAS 10, « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » par exemple, en adoptant comme monnaie fonctionnelle une monnaie stable (telle que la monnaie fonctionnelle de son entité contrôlante).

IN10. La Norme impose à l'entité d'indiquer:

- sa monnaie de présentation lorsque la monnaie fonctionnelle est différente de sa monnaie de présentation et de clarifier les raisons pour lesquelles une monnaie de présentation différente a été adoptée.
- lorsqu'une modification de la monnaie fonctionnelle s'est produite, ainsi que les raisons de cette modification.

IN11. La Norme remplace l'obligation antérieure de comptabilisation d'une modification de la classification d'une activité à l'étranger par une disposition imposant de comptabiliser toute modification de la monnaie fonctionnelle de manière prospective.

Activités à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers par rapport aux entités étrangères

IN12. La Norme élimine la distinction entre activités à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers et entités étrangères. En conséquence, une entité qui était précédemment classée comme une activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers aura la même monnaie fonctionnelle que l'entité présentant l'information financière et une seule méthode de conversion est utilisée.

Présentation de transactions en monnaies étrangères dans la monnaie fonctionnelle—Comptabilisation des écarts de change

IN13. La Norme supprime l'autre traitement, autorisé précédemment, par lequel une entité pouvait incorporer les écarts de change qui résultent d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il n'existe aucun moyen de couverture. La présente Norme impose que de tels écarts de change, soient le cas échéant, reflétés en excédent ou déficit.

Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle

IN14. La Norme autorise une entité à présenter ses états financiers dans la monnaie (ou les monnaies) de son choix.

IN15. La Norme impose de traiter le goodwill et les ajustements de la juste valeur des actifs et passifs, qui surviennent lors de l'acquisition d'une entité étrangère, uniquement comme faisant partie des actifs et des passifs de l'entité acquise et de les convertir au cours de clôture. Auparavant, il était aussi permis à une entité de traiter ces types de goodwill et d'ajustements de la juste valeur comme des actifs et des passifs de l'entité présentant l'information financière.

Informations à fournir

IN16. La Norme impose que lorsque l'entité présente une information financière en cas de monnaie de présentation différente de sa monnaie fonctionnelle et que la méthode de conversion ne se conforme pas à chaque IPSAS applicable, l'entité doit:

- identifier clairement les informations comme des informations complémentaires afin de les distinguer des informations qui respectent les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS);
- indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées; et
- indiquer la monnaie fonctionnelle de l'entité et la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires.

Dispositions transitoires

IN17. La Norme permet aux premiers adoptants des IPSAS de considérer les différences de conversion cumulatives qui existaient à la date à laquelle ils ont adopté les IPSAS pour la première fois comme étant nulles.

IN18. La Norme fournit une nouvelle disposition transitoire aux entités qui appliquaient précédemment l'autre traitement supprimé concernant le goodwill et les ajustements de la juste valeur survenant lors de l'acquisition

d'une activité à l'étranger. Lors de la première application de la présente Norme, une entité est autorisée à appliquer de façon prospective ces types de goodwill et ces ajustements de la juste valeur conformément aux nouvelles dispositions de la présente Norme. (L'application rétrospective est autorisée.)

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC 4—EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

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 sur le(s) cours de change à utiliser et 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'exercice 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 des normes nationales ou internationales pertinentes traitant de la comptabilisation et de l'évaluation des instruments financiers;**
 - (b) **à la conversion du résultat 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 des résultats et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation.**
4. Les normes comptables nationales ou internationales traitant de la comptabilisation et de l'évaluation d'instruments financiers s'appliquent 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 de ces normes comptables nationales ou internationales (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. En conséquence, les entités peuvent appliquer les normes comptables nationales pertinentes traitant de 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'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 ».
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 Normes comptables internationales du secteur public. 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 s'applique à la présentation des produits des activités ordinaires et des charges résultant d'opérations dans une monnaie étrangère et à la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger. Elle 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 reporting.

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

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.

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.

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 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.

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 minimale 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 précèdent 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 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 36 et 37. 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.

Résumé de l'approche imposée par la présente Norme

19. 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 22 à 41 et 58.
20. 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 résultats 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. Le résultat 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 42 à 58.
21. 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 42 à 58.

Présentation de transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle

Comptabilisation initiale

22. 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.
23. **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.**
24. La date d'une transaction est la date à laquelle la transaction respecte pour la première fois les conditions de comptabilisation selon les Normes comptables internationales du secteur public. 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.
25. 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

26. **À chaque date de reporting:**
- (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.**

27. La valeur comptable d'un élément est déterminée conjointement avec d'autres Normes comptables internationales du secteur public 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.
28. 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 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 reporting).
- 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.
29. 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

30. 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 aux autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères de son utilisation, peuvent être trouvées dans les normes comptables nationales ou internationales pertinentes traitant de l'évaluation et de la comptabilisation d'instruments financiers.

31. **Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou 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 36.**
32. 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.
33. Le traitement des variations des cours de change dans un tableau des flux de trésorerie est décrit au paragraphe 25.
34. **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.**
35. D'autres Normes 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 26(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.
36. **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 56.**

37. 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 31. De même, 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 31. 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). Toutefois, un élément monétaire qui fait partie intégrante de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger, peut être 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. Les écarts de change qui surviennent lors de la conversion de l'élément monétaire en monnaies fonctionnelles de l'entité présentant les états financiers et de l'activité à l'étranger ne sont pas reclassés dans la composante distincte d'actif net/situation nette dans les états financiers qui incluent l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire ils restent comptabilisés en solde).
38. 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 20 à 26. 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

39. **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.**
40. 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.

41. 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 36 et 43(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

42. 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 son résultat et sa situation financière dans la monnaie de présentation. Par exemple, lorsqu'une entité économique englobe des entités individuelles qui utilisent des monnaies fonctionnelles différentes, le résultat et la situation financière de chaque entité sont exprimés dans une monnaie commune de manière à permettre la présentation d'états financiers consolidés.
43. **Le résultat et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis 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.**
44. 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.

45. 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.
46. Les écarts de change mentionnés au paragraphe 43(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.

47. **Le résultat et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis 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).**
48. **Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, l'entité doit retraiter ses états financiers selon IPSAS 10, « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » avant d'appliquer la méthode de conversion définie au paragraphe 47, sauf toutefois pour les valeurs comparatives converties dans**

la monnaie d'une économie non hyperinflationniste (voir paragraphe 47(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

49. Outre les paragraphes 42 à 48, les paragraphes 50 à 55 s'appliquent lorsque les résultats et la situation financière d'une activité à l'étranger sont convertis 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.
50. L'incorporation des résultats 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 la Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS 8) « Participations dans des coentreprises »).
51. 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 représente un engagement de convertir une monnaie dans une autre monnaie, et 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 36, il est classé en tant qu'actif net/situation nette jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger.
52. 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 reporting, pour autant que la différence de date n'excède pas trois mois et que des ajustements soient effectués pour tenir compte des effets de toutes transactions significatives ou de tous autres événements intervenant entre les différentes dates.
53. En cas de différence entre la date de reporting 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 reporting de l'activité à l'étranger.

54. Des ajustements sont effectués pour les changements significatifs des cours de change jusqu'à la date de reporting 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.
55. **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 43 et 47.**

Sortie d'une activité à l'étranger

56. **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.**
57. 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 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

58. S'agissant d'entités présentant les états financiers soumises à l'impôt sur le résultat, le traitement des effets fiscaux associés aux profits et pertes sur opérations en monnaie étrangère et 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

59. **Aux paragraphes 61 et 63-65, les références à la « monnaie fonctionnelle » s'appliquent, dans le cas d'une entité économique, à la monnaie fonctionnelle de l'entité contrôlante.**

60. **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 les normes comptables nationales ou internationales pertinentes traitant de la comptabilisation et de l'évaluation d'instruments financiers; 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.**
61. **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.**
62. **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.**
63. **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 Normes comptables internationales du secteur public que s'ils respectent l'ensemble des dispositions de chaque Norme applicable, y compris la méthode de conversion définie aux paragraphes 43 et 47.**
64. 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 63. 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 comptables internationales du secteur public et les informations définies au paragraphe 65 doivent être fournies.
65. **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 63, 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'exercice

66. **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'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public. 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 Normes comptables internationales du secteur public et inclure les différences de conversion ultérieures.**
67. 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

68. **Une entité doit appliquer le paragraphe 55 de manière prospective à toutes les acquisitions réalisées après le début de la période de reporting au cours de laquelle la présente Norme comptable internationale du secteur public est appliquée pour la première fois. L'application rétrospective du paragraphe 55 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.

69. **Tous les autres changements résultant de l'application de la présente Norme comptable internationale du secteur public doivent être comptabilisés selon les dispositions de IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».**

Date d'entrée en vigueur

70. **Les entités doivent appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public au titre 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.**
71. 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 4 (publiée en 2000)

72. La présente Norme annule et remplace IPSAS 4, « Effets des variations du cours des monnaies étrangères » (révisée en 2000).

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués aux états financiers des périodes 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. Dans IPSAS 2, « Tableaux des flux de trésorerie », les paragraphes 36 et 37 sont modifiés de la façon suivante:
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 étrangère contrôlée doivent être convertis au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère aux dates des flux de trésorerie.**
- A2. IPSAS 10, « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 1 est modifié de la façon suivante:

1. **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 individuels, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.**

Le paragraphe 11 est modifié de la façon suivante:

11. **Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1, « Présentation des états financiers » 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 de la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » s'appliquent.**

Le paragraphe 20 est modifié de la façon suivante:

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.

Le paragraphe 26 est supprimé.

Le paragraphe 33 est modifié de la façon suivante:

33. 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, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » s'appliquent.

Le paragraphe 38 est modifié de la façon suivante:

38. **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; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting; et**

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note 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 (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 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 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. La comparaison avec IAS 21 renvoie à la version de décembre 2003 de IAS 21 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 4, publiée en janvier 2000, était basée sur IAS 21 (révisée en 1993), « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » qui a été publiée

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.

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 21 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).
- BC6. IAS 21 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 4 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.

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.

Tableau de Concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 4 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 4. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
Objectif	1, 2
1	3
2	4, 5
3	Aucun
4	6
5	7
6	8
7	Aucun
8	9
9	10
10	Aucun
11	Aucun
12	Aucun
13	Aucun
14	Aucun
15	Aucun
16	22
17	23
18	24
19	25
20	26
21	27
22	Aucun

Paragraphes de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
23	30
24	31
25	32
26	33
27	36
28	18
29	Aucun
30	Aucun
31	Aucun
32	Aucun
33	Aucun
34	13
35	13
36	13
37	Aucun
38	Aucun
39	Aucun
40	Aucun
41	43
42	Aucun
43	44
44	45
45	46

Paragraphes de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
46	55
47	50
48	51
49	52
50	53
51	54
52	48
53	Aucun
54	Aucun
55	56
56	57
57	Aucun
58	Aucun
59	Aucun
60	58
61	60
62	61, 62
63	Aucun
64	Aucun
65	Aucun
66	68, 69
67	70

EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES
MONNAIES ÉTRANGÈRES

Paragraphe de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
68	71
Aucun	11-12
Aucun	14-16
Aucun	17
Aucun	19-21
Aucun	28, 29

Paragraphe de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
Aucun	34, 35
Aucun	37-41
Aucun	42
Aucun	47
Aucun	49
Aucun	59

Paragraphe de IPSAS 4 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 4
Aucun	63-65
Aucun	66-67
Aucun	72

Comparaison avec IAS 21

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » est essentiellement inspirée de la norme comptable internationale IAS 21, « Effet des variations des cours des monnaies étrangère » (2003). Les principales différences entre IPSAS 4 et IAS 21 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 21 a été intégré à IPSAS 4 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- 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 4 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 21 (paragraphe 9).

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'exercice sont nulles (paragraphe 66). Cette disposition transitoire est adaptée de IFRS 1, « Première adoption des normes internationales d'information financière ».

IPSAS 5—COÛTS D'EMPRUNT

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 23 *Coûts d'emprunt*, publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 23 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 5—COÛTS D'EMPRUNT

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'Application	1–4
Définitions	5–13
Coûts d'Emprunt	6
Entité Economique	7–9
Avantages Economiques 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
Dispositions Transitoires	41
Date d'Entrée en Vigueur	42–43
Comparaison avec IAS 23	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

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 doit être 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'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.
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:**

La comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les

éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges.

Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

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 la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie (ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants) ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité; et/ou
- (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.

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.

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

Un **actif qualifié** est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

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 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.

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
 - (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 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 doivent être 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 doivent mentionner la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.**

Coûts d'emprunt - Autre traitement autorisé**Comptabilisation**

17. **Les coûts d'emprunt doivent être 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 doivent être incorporés dans le coût de cet actif. Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'un actif doit être 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 lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour l'entité 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 doit être 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 de l'utilisation d'emprunts libellés en ou indexés sur des monnaies étrangères, du fait que l'entité économique opère dans une économie hautement inflationniste, et 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 doit correspondre 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 doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être 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 doit 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'autres Normes comptables internationales et/ou nationales. 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 doit commencer 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 doit être suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive, et les coûts 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 doit cesser 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, il faut cesser d'incorporer les coûts d'emprunt 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 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, une unité de traitement des eaux usées dans laquelle plusieurs traitements sont effectués successivement dans différentes parties de l'unité, ou encore un pont intégré à une autoroute.

Présentation

40. **Les états financiers doivent indiquer:**
- (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).**

Dispositions transitoires

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 ne doivent incorporer 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 comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2001.**
43. Lorsque'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.

Comparaison avec IAS 23

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 « Coûts d'emprunt » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 23 *Coûts d'emprunt*. Les principales différences entre IPSAS 5 et IAS 23 sont les suivantes:

- 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 « entité », « produits », « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 5. Les termes équivalents de IAS 23 sont « entreprise », « ressources », « compte de résultat », « bilan » 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

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 27 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants, avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

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

IPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN19
Champ d’Application	1–6
Définitions	7–14
États Financiers Consolidés et Etats Financiers Individuels	8–11
Entité Economique	12–14
Présentation des Etats Financiers Consolidés	15–19
Périmètre des Etats Financiers Consolidés	20–42
Établir le Contrôle d’une autre Entité pour les Besoins de l’Information Financière	28–42
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 Etats 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	
Guide d’application — Examen des Droits de Vote Potentiels	
Base des Conclusions	
Tableau de Concordance	
Comparaison avec IAS 27	

La Norme comptable internationale 6 « États financiers consolidés et individuels » (IPSAS 6) est énoncée dans les paragraphes 1 à 71 ainsi que dans l'Annexe. 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 6, « États financiers consolidés et individuels » annule et remplace IPSAS 6 « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 6

IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a élaboré la présente IPSAS 6 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et sa politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé dans la mesure où cela est approprié.

IN3. En élaborant cette norme IPSAS 6 révisée, l'IPSASB a opté pour l'amendement de IPSAS concernant les modifications apportées à la première IAS 27, « États Financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels l'IPSAS originale s'était éloignée des dispositions contenues dans IAS 27, pour une raison spécifique au secteur public; ces divergences ont été conservées dans la présente IPSAS 6 et figurent dans le document de Comparaison avec IAS 27. Les changements apportés à IAS 27 suite au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été incorporés à IPSAS 1.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 6 sont décrits ci-après.

Champ d'application

IN5. Le paragraphe 3 de la présente Norme précise que la Norme s'applique à la comptabilisation des entités contrôlées, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels d'une entité contrôlante, d'un coentrepreneur ou d'un investisseur.

Définitions

IN6. La Norme:

- définit deux nouveaux termes: « méthode du coût » et « états financiers individuels ».
- ne comprend plus les définitions inutiles des termes suivants: « méthodes comptables », « méthode de la comptabilité d'exercice », « actifs », « entreprises associées », « trésorerie », « apports des contributeurs », « distributions en faveur des contributeurs », « méthode de la mise en équivalence », « charges », « entreprises publiques », « investisseur dans

une coentreprise », « contrôle conjoint », « coentreprise », « passif », « actifs net / situation nette », « date de reporting », « revenu » et « influence notable ».

- ne comprend plus la définition du terme « excédent (déficit) net », qui cesse d'être utilisée. Cette définition a également été supprimée de IPSAS 1, « Présentation des états financiers » et de IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs. »

IN7. Inclut, aux paragraphes 8-11, de nouvelles illustrations du terme « états financiers individuels ». Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas ces illustrations.

Exemptions relatives à la préparation d'états financiers consolidés

IN8. La présente Norme clarifie et précise, au paragraphe 16, les circonstances dans lesquelles une entité contrôlante est exemptée de préparer des états financiers consolidés. Une entité contrôlante n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si:

- l'entité contrôlante est elle-même une entité contrôlée totalement détenue et qu'il est peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers ou que leurs besoins d'informations ne soient pas satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante; ou si l'entité contrôlante est une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et ses autres détenteurs, y compris ceux ne disposant pas du droit de vote, ayant été informés ne s'opposent pas à ce que l'entité contrôlante ne prépare pas d'états financiers consolidés;
- 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);
- 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
- 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 comptables internationales du secteur public.

Auparavant, IPSAS 3 indiquait qu'une entité contrôlante, qui est une entité contrôlée détenue totalement ou quasi totalement, devait présenter des états financiers consolidés, à condition qu'il soit peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers, ou à condition que leurs besoins d'information soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité

contrôlante; ou, dans le cas où elle est détenue quasi totalement, que l'entité contrôlante obtienne l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires.

Exemptions relatives à la consolidation

- IN9. La présente Norme précise au paragraphe 21 qu'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. La Norme stipule également que lorsqu'une entité contrôlée précédemment exclue du périmètre de consolidation n'est pas cédée dans un délai de douze mois, elle doit être consolidée à compter de la date de l'acquisition, sauf dans des circonstances définies de manière très restrictive.
- IN10. Les mots « dans un avenir proche » utilisés dans la version précédente de IPSAS 6 ont été remplacés par les mots « dans les douze mois ». En outre, la version précédente de IPSAS 6 ne contenait aucune exigence similaire à celle décrite en (b), en matière d'exclusion du périmètre de consolidation.
- IN11. La présente Norme précise, au paragraphe 26, que l'obligation de consolider les participations dans des entités contrôlées s'applique aux organismes de capital risque, aux fonds communs, aux formes de trust et aux autres entités similaires. Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas cette clarification.
- IN12. La présente Norme ne délivre plus l'exemption de consolidation précédente pour les entités soumises à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités (voir les paragraphes 22(b) et 25 précédents).

Procédures de consolidation

- IN13. La présente Norme impose à une entité de considérer l'existence et l'effet des droits de vote potentiels exerçables ou convertibles quand elle apprécie si elle a le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une autre entité (voir paragraphes 33, 34). Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas ces exigences.
- IN14. Le paragraphe 49 de la présente Norme impose à une entité l'utilisation de méthodes comptables uniformes pour la présentation des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires. La version précédente de IPSAS 6 prévoyait une exception à cette disposition, lorsqu'il n'était « pas praticable d'utiliser des méthodes comptables uniformes ».
- IN15. Le paragraphe 54 de la présente Norme impose que les intérêts minoritaires soient 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. Auparavant, si IPSAS 6 interdisait la présentation des intérêts minoritaires parmi les passifs, elle n'imposait pas leur présentation dans l'actif net / situation nette.

États financiers individuels

- IN16. Le paragraphe 58 de la présente Norme impose que les participations dans les entités contrôlées et les entités contrôlées conjointement soient comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, au coût ou comme un instrument financier. Auparavant, IPSAS 6 imposait que les entités soient comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ou comme une participation.
- IN17. Le paragraphe 60 de la présente norme exige que les entités contrôlées et les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées comptabilisées comme des instruments financiers dans les états financiers consolidés soient comptabilisées de la même manière que dans les états financiers individuels d'un investisseur. Auparavant, IPSAS 6 ne contenait pas cette exigence.

Présentation

- IN18. La présente Norme exige la présentation d'informations complémentaires concernant les états financiers individuels (voir paragraphes 63 et 64).

Amendements d'autres IPSAS

- IN19. La présente Norme inclut une annexe d'amendements faisant autorité par rapport aux autres IPSAS ne faisant pas partie du projet d'amélioration et qui subiront des modifications suite aux propositions faites dans cette IPSAS.

Guide d'application

- IN20. La présente Norme inclut un guide d'application, qui illustre comment prendre en compte l'impact des droits de vote potentiels sur le pouvoir d'une entité à gouverner les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité au moment de mettre en œuvre IPSAS 6, IPSAS 7, « Participations dans des entités associées » et IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises ».

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

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 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 états financiers consolidés sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

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

Une entité contrôlée est une entité, 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 entité contrôlante 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.

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

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 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.

États financiers consolidés 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**
- (ii) **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 comptables internationales du secteur public.**
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, si 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. La norme comptable nationale ou internationale correspondante, relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers apporte des commentaires sur la classification et la comptabilisation des instruments financiers.
23. 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.
24. 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.
25. 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 reporting et s'il n'y a aucune raison de penser qu'elle ne sera pas achevée juste après la date de reporting.

26. 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.
27. 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

28. Savoir si une entité contrôle une autre entité pour les besoins de l'information financière est une affaire de jugement prenant en compte la notion du contrôle définie dans la présente Norme et des circonstances particulières à chaque cas. Il convient donc de considérer la nature de la relation entre les deux entités. Il convient en particulier de considérer les deux éléments de la notion du contrôle définie dans la présente Norme. 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).
29. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. À titre d'exemple, une entité peut obtenir des avantages des activités d'une autre entité en termes de distribution de ses excédents (comme un dividende) et est exposée au risque de perte potentielle. Dans d'autres cas, une entité peut ne pas obtenir d'avantages financiers de l'autre entité, mais peut bénéficier de sa capacité à contraindre l'autre entité à collaborer avec elle afin d'atteindre ses objectifs. Il est également possible qu'une entité puisse obtenir des avantages financiers et non-financiers des activités d'une autre entité. 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

30. 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.

31. 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.
32. 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.
33. Une entité peut posséder des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou 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.
34. 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.

35. 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.
36. Le pouvoir qu'a une entité de diriger la prise de décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles d'une autre entité ne suffit pas, en soi, à établir l'existence du contrôle tel qu'il est défini dans la présente Norme. L'entité contrôlante doit pouvoir diriger la prise de décision de manière à pouvoir obtenir des avantages des activités de l'autre entité, par exemple en permettant à l'autre entité de collaborer avec elle dans le cadre d'une entité économique en vue de la poursuite de ses objectifs. Cela aura pour effet d'exclure des définitions d'« entité contrôlante » et d'« entité contrôlée » les relations qui ne s'étendent pas, par exemple, au-delà de celle qui existe entre un liquidateur et l'entité liquidée, et exclura normalement la relation entre un prêteur et un emprunteur. De même, un administrateur de fiducie dont la relation avec celle-ci ne s'étend pas au-delà des obligations normales d'un administrateur ne sera pas considéré comme exerçant le contrôle de la fiducie dans le cadre de la présente Norme.

Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique

37. 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

- 38. 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.
- 39. 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.

40. 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.

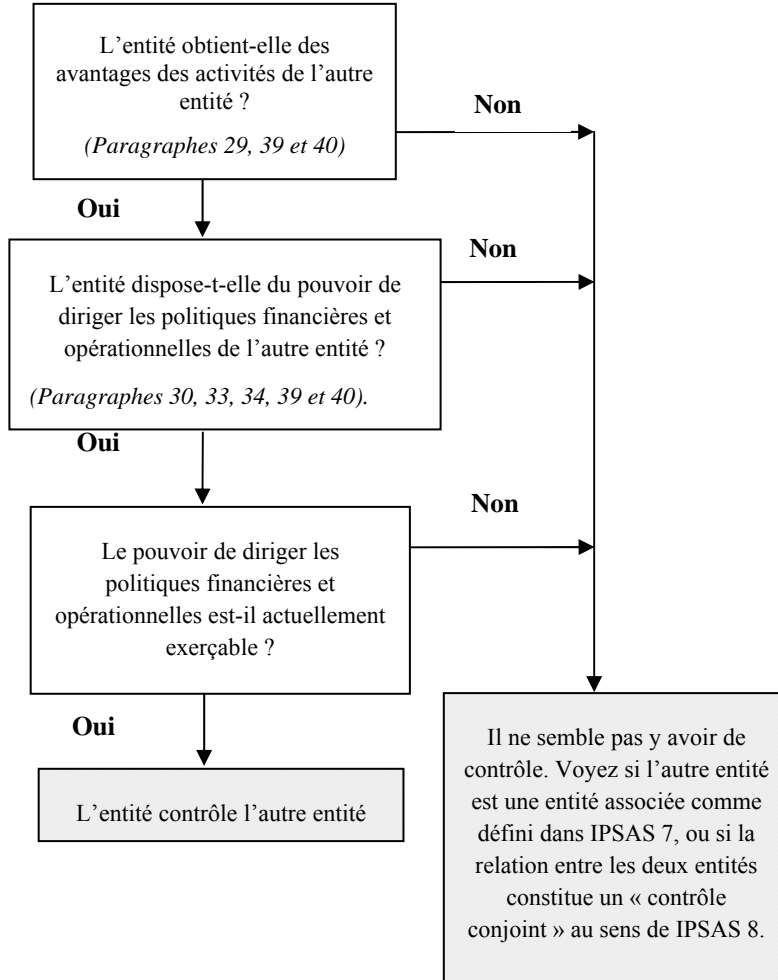
Indicateurs relatifs aux avantages

- (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.

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.

- (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.
41. 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.

Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière



42. 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

43. 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.
44. 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.

45. **Les soldes, transactions, produits et charges entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés;**
46. Les soldes et opérations entre entités au sein de la même entité économique, et notamment les produits des ventes et des transferts, les produits comptabilisés à la suite d'une affectation ou autre autorisation budgétaire, les charges et 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.
47. **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 reporting. Lorsque les dates de reporting 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.**
48. **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 reporting 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 reporting 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 reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.**
49. **Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.**
50. 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.

51. 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.
52. A compter de la date à laquelle une entité cesse d'être une entité contrôlée et sous réserve qu'elle cesse d'être une entreprise associée selon les termes de IPSAS 7 ou une entité contrôlée conjointement selon les termes de IPSAS 8, elle doit être comptabilisée en tant qu'instrument financier. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments financiers.
53. 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.
54. **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.**
55. 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.
56. 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.
57. 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

58. **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,**
- (c) **comme des instruments financiers.**

La même méthode comptable doit être appliquée à chaque catégorie de participations.

59. 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 comptables internationales du secteur public. 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.

60. **Les entités contrôlées et 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.**

61. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments financiers.

Présentation

62. **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 reporting 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 reporting ou pour une période différente de celle de l'entité contrôlante, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting 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.**
63. **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 comptables internationales du secteur public 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).**
64. **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);**

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

- 65. **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'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public.**
- 66. Les entités contrôlantes adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois selon les Normes comptables internationales du secteur public 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.
- 67. **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.**
- 68. 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 (2000).

Date d'entrée en vigueur

69. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
70. 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 6 (2000)

71. La présente Norme annule et remplace IPSAS 6, « États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées », publiée en 2000.

Annexe**Amendements d'autres IPSAS**

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présents amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

- A1. Dans les Normes comptables internationales du secteur public applicables au 1^{er} 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 ».
- A2. 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.

Guide d'application – Examen des droits de vote potentiels

Guide d'application de IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels », de IPSAS 7, « Participations dans des entreprises associées » et de IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises ».

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 6, IPSAS 7 et IPSAS 8 mais n'en fait pas partie intégrante.

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 paragraphe 7 de IPSAS 6 définit le contrôle comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. Le paragraphe 7 de 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 de IPSAS 6 et dans les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, qui prennent en compte le caractère relatif de la propriété des droits de vote. IPSAS 8 dépend de IPSAS 6 et de 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 appréciation de tous les facteurs décrits respectivement dans le paragraphe 39 et 40 de IPSAS 6 et les paragraphes 12 et 13 de IPSAS 7, et après 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 dans le paragraphe 7 de IPSAS 6 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. La norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation 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 consolidées ou comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence, 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 de la norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers correspondante. Dans tous les autres cas, la norme comptable nationale ou internationale relative à la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers correspondante apporte des commentaires sur la comptabilisation des instruments contenant des droits de vote potentiels.

Exemples d'application

- IG9. 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.

Exemple 1A: Options « hors de la monnaie »

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.

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.

Exemple 1B: Droit d'acheter avec une prime par rapport à la juste valeur

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.

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 de IPSAS 6 sont pris en compte, et il est établi que la municipalité de Dunelm contrôle le Dunelm-Eboracum General Hospital.

Exemple 2A: Possibilité d'exercice ou de conversion

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.

Exemple 2B: Possibilité d'exercice des droits

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.

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 de 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.

Exemple 3A: 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.

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 %).

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.

Exemple 3B: 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

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 %.

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.

Exemple 4A: Intention de la direction

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.

Exemple 4B: Intention de la direction

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.

Exemple 5A: Capacité financière

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 B détient 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 %.

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.

Exemple 5B: Capacité financière

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 %.

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 Broadcasting Authority. La capacité financière de la ville de Newton à payer le prix d'exercice n'influe pas sur l'appréciation.

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne, mais ne fait pas partie intégrante des Normes comptables internationales du secteur public proposées. Elle indique uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour s'écarter des dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.

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 calendrier 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'exercice 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'exercice 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)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 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,

¹ 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.

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, 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 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.

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.

Tableau de concordance

Ce tableau montre la manière dont le contenu de la version modifiée de IPSAS 6 et ceux de la version actuelle correspondent. Les paragraphes sont considérés comme correspondant s'ils ont le même objet général, bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 6
1	1	23	22	45	49
2	3	24	23	46	50
3	Aucun	25	Aucun	47	51
4	4	26	28	48	52
5	5	27	29	49	53
6	6	28	30	50	54
7	2	29	31	51	56
8	7	30	32	52	57
9	12	31	35	53	58
10	13	32	36	54	60
11	14	33	37	55	61
12	Aucun	34	38	56	Aucun
13	Aucun	35	39	57	62
14	Aucun	36	40	58	65
15	15	37	41	59	66
16	16	38	Aucun	60	67
17	Aucun	39	43	61	69
18	17	40	Aucun	62	70
19	Aucun	41	45	Aucun	3
20	18	42	46	Aucun	8
21	20	43	47	Aucun	9
22	21	44	48	Aucun	10

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	11
Aucun	19
Aucun	24
Aucun	25
Aucun	26
Aucun	33

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	34
Aucun	42
Aucun	44
Aucun	55
Aucun	59
Aucun	63

Paragraphe de l'ancienne version de IPSAS 6	Paragraphe s de la version actuelle de IPSAS 6
Aucun	64
Aucun	68
Aucun	71

Comparaison avec IAS 27

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale 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 de la Norme internationale d'information financière 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 (paragraphe 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 », « état de la situation 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 », « bilan », « 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—PARTICIPATION DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s’inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 28 (Révisée en 2003), « Participations dans des entreprises, associées » publiée par l’International Accounting Standards Board (IASB). L’IASB a autorisé la reproduction d’extraits de IAS 28 dans cette publication de l’International Public Sector Accounting Standards Board de l’International Federation of Accountants, avec l’autorisation de l’International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 7—PARTICIPATION DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–IN18
Champ d'Application	1 – 6
Définitions	7 – 18
Influence Notable	11 – 16
Méthode de la Mise en Equivalence	17 – 18
Modalités d'Application de la Méthode de la Mise en Equivalence	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	
Tableau de Concordance	
Comparaison avec IAS 28	

La Norme comptable internationale du secteur public « Participations dans des entreprises associées » (IPSAS 7) est présentée aux paragraphes 1-49 et à l'Annexe. 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public 7 (IPSAS 7), « Participations dans des entreprises associées » annule et remplace IPSAS 7 « Comptabilisation des participations dans des entreprises associées » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 7

IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a élaboré la présente Norme IPSAS 7 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et sa propre politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé lorsque cela est approprié.

IN3. En élaborant cette Norme IPSAS 7 révisée, l'IPSASB a opté pour amender la Norme IPSAS afin de tenir compte des modifications apportées à la précédente version de IAS 28, « Comptabilisation des participations dans des entreprises associées » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels la Norme IPSAS antérieure avait, pour une raison spécifique au secteur public, varié par rapport aux dispositions contenues dans IAS 28. Dans ce cas, ces divergences ont été conservées dans la présente Norme IPSAS 7 et figurent dans le document de comparaison avec la Norme IAS 28. Les changements apportés à la Norme IAS 28 postérieurement au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été incorporés à la présente Norme IPSAS 7.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de l'IPSAS 7 sont décrits ci-après.

Nom de la Norme

IN5. Le nom de la Norme a été changé en « Participations dans des entreprises associées ».

Champ d'application

IN6. Le paragraphe 1 de la Norme exclut désormais les participations qui constitueraient par ailleurs des entreprises associées ou des coentreprises détenues par des organismes de capital-risque, des fonds communs, des formes de trust et des entités similaires évalués à la juste valeur selon la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation d'instruments financiers.

IN7. La Norme prévoit des exemptions à l'application de la méthode de mise en équivalence pour:

- certaines entités contrôlantes, similaires à celles prévues pour les états financiers dans IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels » (au paragraphe 19(b)); et
- certains investisseurs remplissant des conditions d'exemption de préparation d'états financiers consolidés analogues à celles applicables aux entités contrôlantes (paragraphe 19) (c)).

Définitions

IN8. La Norme modifie les définitions de la méthode de « mise en équivalence » et « d'influence notable » afin d'harmoniser les définitions du paragraphe 7.

Influence notable

IN9. Aux paragraphes 14 à 16, la Norme impose qu'une entité considère l'existence et l'effet de droits de vote potentiels exerçables ou convertibles à la date à laquelle elle apprécie si elle a le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue (entreprise associée).

Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence

IN10. La Norme clarifie au paragraphe 19 le fait que les participations détenues exclusivement en vue de leur cession dans les douze mois suivant leur acquisition et pour lesquelles la direction recherche activement un acquéreur soient classées comme « détenues à des fins de transaction » et comptabilisées selon la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.

IN11. La Norme précise, au paragraphe 24, que, lorsqu'un investisseur cesse d'exercer une influence notable sur sa participation, le coût de la participation devra être comptabilisé selon la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.

IN12. La Norme impose, à son paragraphe 28, que les profits et les pertes résultant de transactions « ascendantes » et « descendantes » entre un investisseur et une entreprise associée soient éliminées à hauteur de la part d'intérêt de l'investisseur dans l'entreprise associée.

IN13. Pour pouvoir appliquer la méthode de la mise en équivalence (paragraphe 31) la norme n'autorise qu'un décalage maximum de trois mois entre les périodes de reporting de l'investisseur et de l'entreprise associée.

IN14. La Norme supprime la notion d'impraticabilité du paragraphe 33, contraignant ainsi un investisseur à effectuer les ajustements appropriés pour les transactions et les autres événements, dans les états financiers de l'entreprise associée, lorsque les méthodes comptables utilisées dans les deux entités sont différentes.

IN15. La Norme impose, aux paragraphes 35 et 36, que l'entité prenne en compte la valeur comptable de sa participation dans les capitaux propres de l'entreprise associée, ainsi que ses autres intérêts à long terme dans l'entreprise associée, au moment de comptabiliser sa quote-part dans les pertes de cette dernière.

Dépréciations d'actifs

IN16. Aux paragraphes 37 à 40, la Norme fournit des indications sur le moment et la manière dont une entité doit soumettre une entreprise associée au test de dépréciation.

États financiers individuels

IN17. Les dispositions et les commentaires relatifs aux états financiers individuels ont été déplacés aux paragraphes 41 et 42 de IPSAS 6. Les entités devront désormais consulter IPSAS 6 pour savoir comment préparer les états financiers individuels d'un investisseur.

Informations à fournir

IN18. La Norme exige, à son paragraphe 43, de fournir une information plus détaillée concernant les participations dans des entreprises associées, dont:

- la nature et la portée des restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt) sur la capacité des entreprises associées à transférer des fonds à l'investisseur;
- la quote-part non comptabilisée dans les pertes d'une entreprise associée, dès lors qu'un investisseur a cessé de comptabiliser sa quote-part des pertes d'une entreprise associée; et
- les raisons pour lesquelles:
 - une participation est considérée comme exerçant une influence notable lorsqu'elle est constituée de moins de 20% des droits de vote ou des droits de vote potentiels de l'entreprise détenue;
 - une participation n'est pas considérée comme exerçant une influence notable lorsqu'elle est constituée de plus de 20% des droits de vote ou des droits de vote potentiels de l'entreprise détenue; et
 - la date de reporting des états financiers de l'entreprise associée et celle de l'investisseur sont différentes.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 7—PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

Champ d'application

1. **Toute entité qui prépare et présente des états financiers selon la convention de la comptabilité d'exercice 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 formes de 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 vertu de la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.
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 la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière d'instruments financiers.
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. Si 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'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 ».

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.

Les **états financiers consolidés** sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité économique unique.

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

Une **entité contrôlée** est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

La **méthode de la mise en équivalence** 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.

Les **états financiers individuels** sont ceux que présente une entité contrôlante, un investisseur dans une entreprise associée ou un coparticipant dans une entité contrôlée conjointement, dans lesquels les investissements sont comptabilisés sur la base de la participation directe dans l'actif net / situation nette plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entités détenues.

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 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.

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 des états financiers consolidés, états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et 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 du paragraphe 16 de IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels », ou de l'application de la consolidation proportionnelle selon le paragraphe 3 de IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises », ou encore 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'intérêt.
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 des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou 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 comptables internationales du secteur public.**
20. **Les participations décrites au paragraphe 19(a) devront être classées comme détenues à des fins de transaction et comptabilisées selon la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.**
21. Lorsqu'une participation dans une entreprise associée préalablement comptabilisée selon la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers 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 la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers 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 la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.**
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 comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers 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 comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers 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 la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers indique que la participation pourrait être dépréciée, une entité doit appliquer IPSAS 21 « Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie ». IPSAS 21 impose à une entité de déterminer la valeur d'utilité de la participation génératrice de trésorerie par référence à IAS 36. En vertu de la Norme IAS 36, une entité devra évaluer:
- (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
 - (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.

En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat. Toute perte de valeur de la participation est affectée conformément à la Norme IAS 36. Par conséquent, elle est d'abord affectée à tout écart d'acquisition résiduel (voir paragraphe 29).

40. 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

41. **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.**
42. 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

43. 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 reporting 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 reporting ou pour une période de reporting différente de celle de l'investisseur, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting 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.

44. **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.**
45. **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 « Présentation des états financiers ».**
46. **Selon IPSAS 19 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », l'investisseur doit indiquer:**
 - (a) **sa quote-part des passifs éventuels d'une entreprise associée encourus en commun avec d'autres investisseurs; et**
 - (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

47. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public aux périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
48. **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 7 (2000)

49. **La présente Norme annule et remplace IPSAS 7 « Comptabilisation des participations dans des entreprises associées », publiée en 2000.**

Annexe

Amendements d'autres normes

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du JJ MM AAAA. Si une entité applique la présente Norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

Dans les Normes comptables internationales du secteur public applicables à MM AAAA, les références à la version actuelle de 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 des Normes comptables internationales du secteur public proposées. Elle consigne uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour s'écarter des dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.

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 calendrier 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'exercice 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'exercice 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 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

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.

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 site internet de l'IASB - www.iasb.org).
- 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.

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.

Tableau de concordance

Ce tableau montre la manière dont le contenu de la version modifiée de IPSAS 7 et ceux de la version actuelle correspondent. Les paragraphes sont considérés comme correspondant s'ils ont le même objet général, bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 7	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 7	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 7	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 7	Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 7	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 7
1	1	24	Aucun	Aucun	14 – 16
2	3	25	Aucun	Aucun	18
3	4	26	Aucun	Aucun	20 – 22
4	5	27	Aucun	Aucun	25
5	6	28	Aucun	Aucun	27 – 28
6	7	29	26	Aucun	37 – 38
7	Aucun	30	Aucun	Aucun	40 – 42
8	Aucun	31	29	Aucun	45
9	Aucun	32	30	Aucun	49
10	Aucun	33	31		
11	17	34	32 – 33		
12	Aucun	35	34		
13	Aucun	36	35 – 36		
14	Aucun	37	39		
15	11	38	Aucun		
16	12	39	46		
17	13	40	43		
18	19	41	44		
19	23	42	Aucun		
20	Aucun	43	47		
21	21	44	48		
22	Aucun	Aucun	2		
23	Aucun	Aucun	8 – 10		

Comparaison avec IAS 28

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 « Participations dans des entreprises associées » (révisée en 2003) s’inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 28 « Participations dans des entreprises associées » (révisée en 2003). Au moment de publier cette Norme, l’IPSASB n’avait pas encore étudié l’applicabilité d’IFRS 3 « Regroupement d’entreprises » et d’IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » aux entités du secteur public. Par conséquent, IPSAS 7 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 27 suite à la publication de ces Normes. 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 », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 7. Les termes équivalents de IAS 28 sont « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».
- IPSAS 7 n’utilise pas le terme « produits », qui, dans IAS 28, a un sens plus large que « revenu ».
- IPSAS 7 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui de IAS 28 (paragraphe 7).

IPSAS 8—PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 31 (Révisée en 2003), « Participations dans des coentreprises », publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 31 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants, avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 8—PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN17
Champ d’Application	1 – 5
Définitions	6 – 16
Accord Irrevocable	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 Equivalence	43 – 46
Exceptions à la Consolidation Proportionnelle et à la Méthode de la Mise en Equivalence	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	

Tableau de Concordance

Comparaison avec IAS 31

La Norme comptable internationale du secteur public « Participations dans des coentreprises » (IPSAS 8) est énoncée aux paragraphes 1 à 71 et dans l'Annexe. 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises » annule et remplace IPSAS 8 « Information financière relative aux participations dans des coentreprises » (publiée en mai 2000); elle devrait être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 8

IN2. L'International Public Sector Accounting Standards Board a décidé d'élaborer la présente IPSAS 8 révisée en réponse au projet de l'International Accounting Standards Board sur l'amélioration des Normes comptables internationales et sa propre politique visant à faire converger les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé lorsque cela est approprié.

IN3. En élaborant cette norme IPSAS 8 révisée, l'IPSASB a opté pour amender la norme afin de tenir compte des modifications apportées à la précédente version de IAS 31, « Information financière relative aux participations dans des coentreprises » suite au projet d'amélioration de l'IASB, à l'exception des cas dans lesquels la précédente version de la norme IPSAS avait, pour une raison spécifique au secteur public, varié par rapport aux dispositions contenues dans IAS 31; Dans ce cas, ces divergences ont été conservées dans la présente Norme IPSAS 8 et figurent dans le document de comparaison avec la Norme IAS 31. Les changements apportés à la Norme IAS 31 postérieurement au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été incorporés à la présente Norme IPSAS 8.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 8 sont décrits ci-après.

Nom de la Norme

IN5. Le nom de la norme devient « Participations dans des coentreprises ».

Champ d'application

IN6. La Norme exclut du champ d'application du paragraphe 1, les participations dans les entités contrôlées conjointement comptabilisées à la juste valeur et détenues par:

- des organismes de capital-risque, ou
- des fonds communs, des formes de trust et des entités similaires telles que des fonds d'assurance liés à des participations

Auparavant, IPSAS 8 ne contenait pas ces exclusions de son champ d'application.

Définitions

IN7. Le paragraphe 6 de la Norme:

- inclut une définition d'un nouveau terme « états financiers individuels ».
- n'inclut plus les termes inutiles suivants: « comptabilité d'exercice », « actifs », « entreprises associées », « trésorerie », « flux de trésorerie », « apports des contributeurs », « entité contrôlée », « entité contrôlante », « distributions aux contributeurs », « entité économique », « charges », « entreprises publiques », « passifs », « actif net / situation nette » et « produit ». Ces termes sont définis dans d'autres normes IPSAS.
- ne comprend plus la définition du terme « solde net », qui cesse d'être utilisé.

IN8. La Norme inclut aux paragraphes 14 à 16 une explication du terme « états financiers individuels ». Auparavant, IPSAS 8 ne contenait pas ces explications.

Exemptions de l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence

IN9. La Norme précise, aux paragraphes 47 et 3(a), que l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence n'est pas nécessaire (a) lorsqu'une participation dans une coentreprise est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans les douze mois suivant l'acquisition et (b) lorsque la direction recherche activement un acquéreur.

IN10. IPSAS 8 stipule au paragraphe 49 que lorsqu'une entité contrôlée conjointement auparavant exemptée de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence n'est pas cédée dans un délai de douze mois, elle doit être comptabilisée selon la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à compter de la date d'acquisition, sauf dans des circonstances définies de manière très restrictive.

IN11. Les mots « dans un avenir proche » utilisés dans la version précédente de IPSAS 8 ont été remplacés par les mots « dans les douze mois ». La version précédente de IPSAS 8 n'exigeait pas que la direction recherche activement un acquéreur pour entraîner une exemption de l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence.

IN12. La Norme précise, aux paragraphes 3(b) et 3(c) les exemptions d'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence, y compris lorsque le coentrepreneur:

- est également une entité contrôlante exemptée de préparer des états financiers consolidés conformément à la norme IPSAS 6 « États financiers consolidés et individuels »; ou
- tout en n'étant pas une telle entité contrôlante, peut remplir des conditions analogues ouvrant droit à l'exemption au titre des entités contrôlantes.

IN13. IPSAS 6 stipule qu'une entité contrôlante n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si et seulement si:

- l'entité contrôlante est elle-même une entité contrôlée totalement détenue et s'il est peu probable qu'il existe des utilisateurs de ces états financiers ou que leurs besoins d'informations soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante; ou si l'entité contrôlante est une entité contrôlée partiellement détenue par une autre entité et que ses autres participants, y compris ceux ne disposant pas de droit de vote, ayant été informés, ne s'opposent pas à ce que l'entité contrôlante ne présente pas d'états financiers consolidés;
- 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);
- l'entité contrôlante n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de tutelle des marchés ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre un instrument quelconque sur un marché public; et
- L'entité contrôlante ultime ou une entité contrôlante intermédiaire de l'entité contrôlante présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public.

Auparavant, IPSAS 8 ne contenait pas ces exemptions.

IN14. La Norme n'inclut plus le paragraphe 46(b) précisant ainsi que les restrictions durables fortes qui altèrent de manière significative la capacité à transférer des fonds au coentrepreneur ne justifient pas en soi la non application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence. La consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence ne cesse de s'appliquer qu'après la perte du contrôle conjoint.

États financiers individuels

IN15. La Norme impose, au paragraphe 52, qu'un coentrepreneur comptabilise une participation dans une entité contrôlée conjointement dans ses états financiers individuels conformément à IPSAS 6. IPSAS 6 exige que le coentrepreneur

comptabilise ses participations dans une entité contrôlée conjointement dans ses états financiers individuels soit au coût, soit comme un instrument financier, conformément à la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière d'instruments financiers.

Informations à fournir

IN16. Le paragraphe 64 de la présente Norme impose à un coentrepreneur d'indiquer la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement (c'est-à-dire la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence).

Amendements d'autres IPSAS

IN17. La Norme inclut une annexe d'amendements faisant autorité par rapport aux autres IPSAS.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 8—PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice 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 formes de 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 comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.
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 comptable nationale ou internationale applicable en matière d'instruments financiers.
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 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 comptables internationales du secteur public.**
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 ».

Définitions

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

Les **états financiers consolidés** sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

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

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.

Un **investisseur** dans une coentreprise est une partie à une coentreprise qui n'exerce pas de contrôle conjoint sur celle-ci.

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*.

Les **états financiers individuels** sont ceux que présente une entité contrôlante, un investisseur dans une entreprise associée ou un *coentrepreneur* dans une entité contrôlée conjointement, dans lesquels les investissements sont comptabilisés sur la base de la participation directe dans l'actif net / situation nette plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entités détenues.

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 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.

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 Norme comptable internationale du secteur public 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. La preuve de l'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 les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la coentreprise et qui nécessitent le consentement de tous les coentrepreneurs ainsi que 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 est en redressement judiciaire ou en faillite, lorsqu'elle est sous le coup d'une restructuration administrative des accords d'une collectivité territoriale, ou 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. Ne sont pas des états financiers individuels les états financiers dans lesquels sont appliqués la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence, ni même des 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.
15. Les états financiers individuels sont ceux qui sont présentés en complément des états financiers consolidés, états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et 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 du paragraphe 16 de la norme IPSAS 6, 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 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 comptables internationales du secteur public 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, qu'elle ait ou non des participations dans des entités contrôlées ou 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 des actifs et des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs, ou 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 par ceux qui font valoir qu'il est inapproprié de regrouper des éléments contrôlés avec des éléments contrôlés conjointement, et 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 et comptabilisées comme des instruments financiers détenus à des fins de transaction, conformément à la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière d'instruments financiers.**
48. Les indications relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers décrits au paragraphe 47 figurent dans la norme comptable nationale ou internationale applicable en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.
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 la vente est en cours à la date de reporting et s'il n'y a aucune raison de penser qu'elle ne sera pas achevée peu après la date de reporting.

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 ». 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 comptable nationale ou internationale applicable en matière d'instruments financiers.

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'exercice, conformément aux normes comptables internationales du secteur public.

66. Les entités adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois selon les Normes comptables internationales du secteur public 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 comptable internationale du secteur public pour ses états financiers annuels au titre des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
70. 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 8 (2001)

71. La présente Norme annule et remplace IPSAS 8 « Information financière relative aux participations dans des coentreprises », publiée en 2001.

Annexe**Amendements d'autres IPSAS**

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, les présents amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

- A1. Dans les Normes comptables internationales du secteur public applicables au 1^{er} janvier 2008, les références à la version actuelle de IPSAS 8 « Information financière relative aux participations dans des coentreprises » seront 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 des Normes comptables internationales du secteur public proposées. Elle consigne uniquement les raisons présentées par l'IPSASB pour s'écarter des dispositions de la Norme comptable internationale correspondante.

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 calendrier 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'exercice 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'exercice, 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,

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.

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 l'IASB - www.iasb.org).
- 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.

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.

TABLEAU DE CONCORDANCE

Ce tableau montre la manière dont le contenu de la version modifiée de IPSAS 8 et ceux de la version actuelle correspondent. Les paragraphes sont considérés comme correspondants s'ils ont le même objet général, bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 8	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 8
1	1
2	Aucun
3	4
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	Aucun
11	Aucun
12	Aucun
13	11
14	12
15	Aucun
16	Aucun
17	Aucun
18	17
19	18
20	19
21	20
22	21
23	22
24	23
25	24
26	25

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 8	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 8
27	26
28	27
29	28
30	29
31	30
32	31
33	32
34	33
35	34
36	35
37	37
38	38
39	39
40	40
41	41
42	42
43	43
44	45
45	46
46	47
47	48
48	Aucun
49	51
50	Aucun
51	54
52	55

Paragraphes de l'ancienne version de IPSAS 8	Paragraphes de la version actuelle de IPSAS 8
53	56
54	57
55	58
56	59
57	60
58	61
59	62
60	63
61	Aucun
62	Aucun
63	65
64	66
65	67
66	69
67	70
Aucun	2
Aucun	3
Aucun	13 – 16
Aucun	36
Aucun	44
Aucun	49 – 50
Aucun	52 – 53
Aucun	64
Aucun	68
Aucun	71

Comparaison avec IAS 31

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 31 « Participations dans des coentreprises ». 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, état de la situation financière et actif net / situation nette dans IPSAS 8. Les termes équivalents de IAS 31 sont compte de résultat, bilan 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'exercice 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

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 18 (révisée en 1993) « Produits des activités ordinaires », publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 18 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

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

**IPSAS 9—PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC
CONTREPARTIE DIRECTE**

SOMMAIRE

	Paragraphe
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
Annexe	
Comparaison avec IAS 18	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes internationales du Secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

Le « Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers » de l'International Accounting Standards Committee (IASC) 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'IASC 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 que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et 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'exercice doit appliquer 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.**
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'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 EP 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 obtenir des produits provenant d'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 comptable internationale du secteur public IPSAS 11 « Contrats de construction. »
8. Les biens comprennent les biens produits par l'entité en vue de leur vente, comme les publications et 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 d'équivalents – 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:
- (a) traités dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public, notamment:
 - (i) des contrats de location (voir IPSAS 13, « Contrats de location »);
 - (ii) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 7, « Participations dans des entreprises associées »);
 - (iii) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles »),
résultant de contrats d'assurance d'entités d'assurance;
 - (c) résultant des changements de la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers ou de leur sortie (des indications relatives à la comptabilisation des instruments financiers figurent dans la Norme comptable internationale IAS 39 « Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation »);
 - (d) résultant de changements de la valeur d'autres actifs courants;
 - (e) résultant d'accroissements naturels de troupeaux et de produits agricoles et forestiers; et
 - (f) résultant 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 **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 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.

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 dépôt ou de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouverts 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 ils conduisent à une modification égale des actifs et des passifs et 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 doivent être 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. À 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 doit être comptabilisé par référence au degré d'avancement de l'opération à la date de reporting. 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 reporting 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, révisé 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 ne doit être 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 recouverts, 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 doivent être 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

33. **Le produit provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes doit être 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 doit être comptabilisé par application des traitements comptables suivants:**
- (a) **les intérêts doivent être 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 leurs équivalents doivent être 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 sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur l'excédent net antérieur à l'acquisition, ces dividendes sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition de façon autre qu'arbitraire, les dividendes 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 doit fournir 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 leurs équivalents; 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 IAS 37 « 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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
42. 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.

Annexe

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application des dispositions normatives pour aider à clarifier leur signification dans certaines situations. Les exemples sont axés sur des aspects particuliers d'une opération et ne constituent pas une étude exhaustive de tous les facteurs pertinents qui pourraient influencer la comptabilisation du produit. Les exemples supposent en général que le montant du produit peut être évalué de façon fiable, qu'il est probable que les avantages économiques iront à l'entité et que les coûts encourus ou à encourir peuvent être évalués de façon fiable. Les exemples ne modifient, ni ne supplantent, les dispositions normatives.

Des entités du secteur public obtiennent des produits provenant 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.

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 de l'annexe 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

1. *Logement*

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.

2. *Transport scolaire*

Le produit des billets facturés aux passagers pour la fourniture de transport scolaire est comptabilisé lorsque le service de transport est fourni.

3. *Gestion de routes à péage*

Le produit de la gestion de routes à péage est comptabilisé lorsqu'il est acquis, sur la base de l'utilisation des routes.
4. *Traitement d'affaires judiciaires*

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
5. *Gestion d'installations, d'actifs ou de services*

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.
6. *Recherche scientifique et technologique*

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.
7. *Honoraires d'installation*

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.
8. *Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit*

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.
9. *Commissions d'agents d'assurance*

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.

10. *Honoraires pour services financiers.*

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 rendement effectif d'un instrument financier*

De tels honoraires sont en général traités comme un ajustement du rendement effectif. Toutefois, lorsque l'instrument financier doit être évalué à la juste valeur postérieurement à sa comptabilisation initiale, les honoraires sont comptabilisés en produits lors de la comptabilisation initiale de l'instrument.

(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. Si l'entité vend un prêt mais conserve le service de ce prêt moyennant une commission inférieure aux commissions normales pour un tel service, une partie du prix de vente du prêt est différée et comptabilisée en produits au fur et à mesure que le service est rendu.

(ii) *Commissions d'engagement facturées pour la création ou l'acquisition d'un prêt*

S'il se révèle improbable qu'un accord de prêt spécifique sera conclu, les commissions d'engagement sont comptabilisées en produits pro rata temporis sur la période d'engagement.

(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.

11. *Droits d'entrée*

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.

12. *Frais de scolarité*

Le produit est réparti sur la durée de l'enseignement.

13. *Droits d'adhésion, d'entrée et cotisations*

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.

14. *Droits de franchise ou de concession*

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.

15. *Redevances de développement d'un logiciel personnalisé*

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

16. 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

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

17. *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.

18. *Ventes à paiements anticipés échelonnés, dans lesquelles les biens ne sont livrés que lorsque l'acheteur a acquitté le paiement final au terme d'une série de versements.*

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.

19. *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.*

Le produit est comptabilisé lorsque les biens sont livrés à l'acquéreur.

20. *Ventes sous condition de rachat (autres que les opérations d'échange) 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.*

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 .

21. *Ventes à des intermédiaires, tels que des distributeurs, détaillants ou autres parties chargés de la revente.*

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.

22. *Abonnements à des publications et éléments similaires*

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.

23. *Ventes à tempérament, dans lesquelles la contrepartie est versée de façon échelonnée.*

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.

24. *Ventes de biens immobiliers*

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.

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.

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

25. Droits de licence et redevances

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.

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.

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.

Comparaison avec IAS 18

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale 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 ».
- Au moment de publier la présente Norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité de la Norme comptable internationale, (IAS) 41 « Agriculture » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 9 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 18 suite à la publication de IAS 41.
- 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. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette dans IPSAS 9. Les termes équivalents dans IAS 18 sont « entreprise », « bilan », et « capitaux propres ».

IPSAS 10 INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ECONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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 Committee - IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiés par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 29 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org
Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**IPSAS 10 INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES
ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES**

SOMMAIRE

	Paragraphe
Champ d'Application	1-6
Définitions	7
Le retraitement des Etats Financiers	8-35
État de la Situation Financière	14-27
État de la Performance Financière	28
Solde de la Situation Monétaire Nette	29-30
Tableau des Flux de Trésorerie	31
Données Comparatives	32
États Financiers Consolidés	33-34
Sélection et Utilisation de l'Indice Général des Prix	35
Économies Cessant d'être Hyperinflationnistes	36
Informations à Fournir	37-38
Date d'Entrée en Vigueur	39-40
Annexe: Retraitement des États Financiers	
Comparaison avec IAS 29	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Champ d'application

1. **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. 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.
4. 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 %.

5. 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.
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 (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.

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.

La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

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.

Les éléments non monétaires sont des éléments qui ne sont pas des éléments monétaires.

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.

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 la norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 Présentation des états financiers 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 de la Norme comptable internationale du secteur public 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 valeur de marché; 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. En conséquence, les immobilisations corporelles, les participations comptabilisées au coût, 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.
 22. Pour déterminer si le montant retraité d'un élément non monétaire a subi une perte de valeur et doit être déprécié, l'entité applique les tests de dépréciation pertinents selon les normes comptables internationales et/ou nationales. En conséquence, dans de tels cas, les montants retraités d'immobilisations

corporelles, de goodwill, de brevets et de marques sont ramenés à la valeur recouvrable, les montants retraités de stocks sont ramenés à la valeur nette de réalisation et les montants retraités de placements courants sont ramenés à leur valeur de marché.

23. 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.
24. 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.
25. 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.
26. 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 précédentes est éliminée. Les soldes non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants de l'état de la situation financière retraité.
27. 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

28. 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.

Solde de la situation monétaire nette

29. 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 solde de la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des soldes cumulés et des éléments de l'état de la performance financière et de l'ajustement des actifs et passifs liés à l'indice. Le solde 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.
30. Le solde 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 solde 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

31. 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

32. 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

33. 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.

34. 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

35. 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

36. **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

37. **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.**
38. 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

39. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
40. 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.

Annexe**Retraitement des états financiers**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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.

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 soldes cumulés et des éléments de l'état de la performance financière (voir paragraphe 30).
- 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	31.12.X0 (non ajusté)	Facteur d'indexation	31.12.X0	Solde de la situation monétaire nette
	(selon IPSAS 12)			(selon IPSAS 12)	
Trésorerie et placements	5 000)	10 000)	–	10 000)	–
Stocks	–	2 000)	180/170	2 118) <i>Retraité</i>	118)
<i>Immobilisations corporelles</i>					
Coût historique	47 500)	40 000)	180/120	60 000)	20 000)
Amort. cumulé	<u>(22 500)</u>	<u>(20 000)</u>	180/120	<u>(30 000)</u>	<u>(10 000)</u>
Valeur comptable nette	25 000)	20 000)	180/120	30 000) <i>Retraité</i>	10 000)
Total des actifs	<u>30 000)</u>	<u>32 000)</u>		<u>42 118)</u>	
Emprunts	<u>26 000)</u>	<u>26 000)</u>	–	<u>26 000)</u>	
Actifs nets					
Soldes cumulés	4 000)	4 000)	180/120	6 000) <i>Retraité</i>	(2 000)
Solde net de la période (voir ci-dessous)		<u>2 000)</u>	Voir ci-dessous	<u>10 118)</u>	<u>1 100)</u>
	<u>4 000)</u>	<u>6 000)</u>		<u>16 118)</u>	<u>9 218)</u>
État de la performance financière					
Produits		50 000)	180/150	60 000) <i>Retraité</i>	10 000)
Amortissements		(5 000)	180/120	(7 500) <i>Retraité</i>	(2 500)
Autres charges		(43 000)	180/150	(51 600) <i>Retraité</i>	(8 600)
Excédent de la situation monétaire nette				<u>9 218)</u>	
Solde de la période		<u>2 000)</u>		<u>10 118)</u>	<u>(1 100)</u>

NB: La présente Norme (paragraphe 29) 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 30).

Comparaison avec IAS 29

La Norme internationale du secteur public IPSAS 10 « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 29 « Informations financières dans des économies hyperinflationnistes ». 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 « entité », « produits », « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net / situation nette » dans IPSAS 10. Les termes équivalents de IAS 29 sont « entreprise », « ressources », « compte de résultat », « bilan » 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 une annexe 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

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 11 (révisée en 1993), « Contrats de construction » publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 11 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

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

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
Annexe	
Comparaison avec IAS 11	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes internationales du Secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme 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 doit appliquer 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'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

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

Un **contrat de construction** 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 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.

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 par une autorisation budgétaire générale ou une autre allocation de fonds publics au constructeur ou 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 doit être 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, doit être 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 doit être 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 doivent comprendre:**
 - (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 l'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 doivent comprendre:**
- (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 systématiques et rationnelles 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 doivent être 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 doit être 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 recouverts 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 recouverts. 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, révisé 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 doivent être 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 doit être 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 recouverts, 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 doivent être 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 recouverts 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.

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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
58. 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.

Annexe

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

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

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.

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

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.

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

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

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.

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.

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.

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.

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.

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 dans les produits du contrat	–	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%

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.

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)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Année 2			
Produits (4 100 x 0,74)	3 034	1 040	1 994
Charges (8 200 x 0,74)	<u>6 068</u>	2 093	<u>3 975</u>
Année 3			
Produits (4 100 x 1,00)	4 100	3 034	1 066
Charges (8 200 x 1,00)	<u>8 200</u>	6 068	<u>2 132</u>

Contrats commerciaux

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.

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.

À la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat par le Département est passée à 8 050.

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.

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%

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.

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)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Excédent	<u>247</u>		<u>247</u>
Année 2			
Produits (9 200 x 0,74)	6 808	2 340	4 468
Charges (8 200 x 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Excédent	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
Année 3			
Produits (9 200 x 1,00)	9 200	6 808	2 392
Charges (8 200 x 1,00)	8 200	<u>6 068</u>	2 132
Excédent	<u>1 000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Informations à fournir pour un contrat

Contrats financés par un programme d'aide/par autorisations budgétaires et contrats prévoyant le recouvrement intégral des coûts

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.

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)

La situation des trois contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente comme suit:

	Contrat			Total
	A	B	C	
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

	Contrat			Total
	A	B	C	
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

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.

Contrats commerciaux

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.

La situation des cinq contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente de la manière suivante:

	Contrat					Total
	A	B	C	D	E	
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	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15)</u>
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	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>250</u>	<u>55</u>	<u>1 215)</u>
Coûts du contrat relatifs à l'activité future comptabilisés en tant qu'actif conformément au paragraphe 35	<u>–</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>–</u>	<u>45</u>	<u>205)</u>
Produits du contrat (voir ci-dessus)	145	520	380	200	55	1 300)
Facturations intermédiaires (para 52)	<u>100</u>	<u>520</u>	<u>380</u>	<u>180</u>	<u>55</u>	<u>1 235)</u>

	Contrat					Total
	A	B	C	D	E	
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)

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

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 11, « Contrats de construction » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (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 « entité », « produits » et « état de la performance financière » dans IPSAS 11. Les termes équivalents dans IAS 11 sont « entreprise », « produit » 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 recouverts 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

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 2 (révisée en 2003) Stocks, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 2 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

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

IPSAS 12—STOCKS

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN14
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 Voût 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	
Table de Concordance	
Comparaison avec IAS 02	

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 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.

Introduction

- IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 12, « Stocks », remplace IPSAS 12, « Stocks » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 12

- IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 12 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique visant à faire converger, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.
- IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 12 révisée, l'IPSASB a adopté la politique consistant à amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 2, « Stocks » à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 2 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 12 et sont notés dans la comparaison avec IAS 2. Les modifications apportées à IAS 2, suite au projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 12.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

- IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 12 sont décrits ci-après.

Objectif et champ d'application

- IN5. Dans les paragraphes 1 et 2, la Norme précise que la Norme s'applique à tous les stocks qui ne sont pas spécifiquement exclus de son champ d'application. Auparavant, IPSAS 12 s'appliquait à la « comptabilisation des stocks selon le système du coût historique ».
- IN6. La Norme établit une distinction claire entre les stocks (a) sortant entièrement du champ d'application de la Norme; et (b) les stocks exemptés de l'application des dispositions d'évaluation tout en entrant dans le champ d'application des autres dispositions de la Norme (voir les paragraphes 2 et 3).
- IN7. Les stocks exemptés de l'application des dispositions d'évaluation de la Norme sont détenus par: (a) des producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après la récolte, 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 industries, et

(b) des courtiers-arbitragistes de marchandises évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

- IN8. Pour remplir les conditions de cette exemption, les variations des montants comptabilisés de ces stocks doivent être incluses en solde de la période des variations.
- IN9. La version précédente de IPSAS 12 ne faisait pas de distinction en ce qui concerne les exemptions du champ d'application.

Coût des stocks

- IN10. La Norme interdit d'inclure les écarts de change découlant directement de l'acquisition récente de stocks facturés dans une monnaie étrangère dans les coûts d'acquisition des stocks (voir le paragraphe 15 antérieur).
- IN11. Auparavant, cela était permis selon l'autre traitement autorisé contenu dans la version annulée et remplacée de IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ». Cet autre traitement a été éliminé également dans IPSAS 4.
- IN12. Au paragraphe 26, la Norme impose que lorsque des stocks sont achetés selon des conditions de règlement différé, la différence entre le prix d'achat pour des durées normales de crédit et le montant payé soit comptabilisée en charges d'intérêts sur la période de financement. Auparavant, IPSAS 12 ne contenait pas ces dispositions.

Informations à fournir

- IN13. La Norme impose les informations complémentaires suivantes sur ces éléments (voir le paragraphe 45):
- la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente.
 - le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période.
- IN14. Auparavant, IPSAS 12 ne contenait pas ces dispositions

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 comptable internationale du secteur public IPSAS 11, « Contrats de construction »);**
 - (b) **des instruments financiers;**
 - (c) **des actifs biologiques liés à l'activité agricole et au produit agricole au moment de la récolte (voir la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant de l'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.**
 - (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'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 ».
6. Les stocks visés au paragraphe 2(d) ne sont pas inclus dans la Norme comptable internationale (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, 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 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.

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 d'espèces, de marchandises, de services

ou de l'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

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 **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 **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 directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

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.

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 les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production et 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.

Évaluation 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 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 le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (hormis les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que 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 du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et 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 la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant de l'agriculture, les stocks comprenant la production agricole, récoltée par une entité à partir de ses actifs biologiques, peuvent être évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts des points de vente estimés 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 stocks, 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'efficacité 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 1^{er} juillet 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

52. 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 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 comptable internationale du secteur public proposée mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable internationale liée.

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 comptables internationales du secteur public (IPSAS) fondées 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 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.
- 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 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 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

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.

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 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).
- BC6. 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.

Tableau de concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 12 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 12. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée	Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle
Objectif	1
1	2
2	4
3	5
4	7
5	6
6	9
7	11
8	12
9	13
10	14
11	15
12	16
13	17
14	18
15	Aucun
16	19
17	20

Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée	Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle
18	21
19	22
20	23
21	24
22	25
23	27
24	29
25	30
26	31
27	32
28	33
29	34
30	35
31	36
32	37
33	38
34	39
35	40

Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée	Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle
36	41
37	42
38	43
39	44
40	45
41	46
42	Aucun
43	47
44	48
45	Aucun
46	49
47	50
Aucun	3
Aucun	8
Aucun	10
Aucun	26
Aucun	28
Aucun	51

Comparaison avec IAS 2

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 12, « *Stocks* » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 2 (révisée en 2003) « *Stocks* ». Les principales différences entre IPSAS 12 et IAS 2 sont les suivantes:

- Au moment de publier la présente Norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité de IAS 41 « Agriculture » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 12 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 2 suite à la publication de la Norme comptable internationale IAS 41.
- 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, résultat », qui dans IAS 2 a un sens plus large que le terme « produits ».

IPSAS 13—CONTRATS DE LOCATION

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s’inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (Révisée en 2003), « Contrats de location », publiée par l’International Accounting Standards Board (IASB). L’IASB a autorisé la reproduction d’extraits de IAS 17 dans cette publication de l’International Public Sector Accounting Standards Board de l’International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

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

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

IPSAS 13—CONTRATS DE LOCATION

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1-11
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 Etats Financiers du Preneur	28-44
Contrats de Location-Financement	28-41
Contrats de Location Simple	42-44
Contrats de Location dans les Etats Financiers du Bailleur	45-69
Contrats de Location-Financement	45-49
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	87
Guide d'Application 1 – Classification des Contrats de Location	
Guide d'Application 2 – Comptabilisation des Contrats de Location- Financement par le Bailleur	
Guide d'Application 3 – Comptabilisation des Contrats de Location- Financement par le Preneur	

Guide d'Application 4 – Opérations de Cession-Bail Aboutissant à des Contrats de Location Simple

Guide d'Application 5 – Calcul du Taux d'Intérêt Implicite dans les Contrats de Location-Financement

Base des Conclusions

Table de Concordance

Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public 13, « Contrats de location » (IPSAS 13) est énoncée dans les paragraphes 1 à 87. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 13 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 13, « Contrats de location », remplace IPSAS 13, « Contrats de location » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 13

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 13 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, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 13 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 17, « Contrats de location » apportés à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 17 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 13 et sont notés dans la comparaison avec IAS 17. Les modifications apportées à IAS 17, après le projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 13.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 13 sont décrits ci-après.

Définitions

IN5. Au paragraphe 8, la Norme définit les « coûts directs initiaux » comme des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs. Auparavant, IPSAS 13 ne contenait pas cette définition.

IN6. La Norme définit le « début de la période de location » au paragraphe 8 comme « la date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué ». Il se distingue du commencement du contrat de location qui est défini comme la « première date entre le contrat de location et la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location ». La Norme établit que la comptabilisation a lieu au début de la période de location sur la base des valeurs mesurées au commencement du contrat de location. Si le contrat de location est ajusté des variations des coûts du bailleur entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location, l'effet de ces changements est réputé avoir eu lieu dès le commencement du contrat de location (voir le paragraphe 9). Auparavant, IPSAS 13 ne définissait pas le « commencement du contrat de location » et

supposait implicitement que le commencement du contrat de location et le début de la période de location étaient simultanés.

Classification des contrats de location de terrain et de constructions

- IN7. Au paragraphe 20, la Norme impose qu'une entité considère séparément l'élément terrain et l'élément constructions lors de la classification d'un contrat de location de terrain et de constructions. Normalement, l'élément terrain est classé en tant que contrat de location simple, à moins que la propriété ne soit transférée au preneur au terme de la location. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou comme contrat de location-financement selon les critères de classification établis dans la Norme. Les paiements minimaux sont répartis entre éléments terrain et constructions, proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail afférentes aux éléments terrain et constructions du contrat de location.
- IN8. Auparavant, IPSAS 13 n'était pas explicite sur la façon de classer un contrat de location de terrain et constructions et sur la façon de répartir le paiement du bail entre ces éléments.

Coûts directs initiaux encourus par les bailleurs

- IN9. La Norme impose que lors de la négociation d'un contrat de location-financement les bailleurs intègrent les coûts directs initiaux encourus dans l'évaluation initiale des créances liées à un tel contrat. Lors de la négociation d'un contrat de location simple, les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et comptabilisés sur la période de location sur la même base que les revenus locatifs. Ce traitement ne s'applique pas aux bailleurs fabricants ou distributeurs. Les bailleurs fabricants ou distributeurs comptabilisent les coûts de ce type comme une charge au moment de la comptabilisation du profit ou de la perte. (voir les paragraphes 50, 55 et 65)
- IN10. Antérieurement, IPSAS 13 contenait un choix sur la façon de comptabiliser de tels coûts: ils pouvaient soit être imputés comme une charge encourue ou répartie sur la durée de location et le choix de traitement s'appliquait tant aux contrats de location simple qu'aux contrats de location de financement.

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:

 - (c) **d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPAS 16, « Immeubles de placement »);**
 - (d) **d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (voir IPSAS 16);**
 - (e) **d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture); ou**
 - (f) **d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location-simple (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture).**
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
4. 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.
5. La présente Norme ne s'applique pas 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, 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.

6. 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.
7. 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

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.

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.

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:

- (c) 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
- (d) 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 initiaux 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 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.

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 aux modifications du coût de la construction ou 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 de la sous-utilisation des capacités, de l'obsolescence technologique ou 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, individuellement 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, 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 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. Les contrats de location de terrains et de constructions sont classés en tant que contrats de location simple ou location-financement, de la même manière que pour les contrats de location portant sur d'autres actifs. Toutefois, le terrain présente la caractéristique d'avoir normalement une durée de vie économique indéterminée et, s'il n'est pas prévu d'en transférer la propriété au preneur à l'issue de la durée du contrat de location, le preneur ne reçoit pas en principe la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, auquel cas la location du terrain est un contrat de location simple. Un paiement effectué lors de la conclusion ou de l'acquisition d'un bail qui est comptabilisé comme contrat de location simple, représente des pré-loyers, à amortir sur la durée du contrat de location selon le rythme des avantages procurés.
20. Les éléments terrain et constructions d'un contrat de location portant sur des terrains et constructions sont considérés séparément pour la classification des contrats de location. S'il est prévu que le titre de propriété des deux éléments soit transféré au bailleur à la fin de la période de location, les deux éléments sont classés comme location financière, qu'ils soient analysés comme un ou deux contrats de location, sauf si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat de location ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un de ces éléments ou des deux. Lorsque l'élément terrain a une durée de vie économique indéterminée, il est normalement classé en tant que contrat de location simple, sauf si la propriété doit être transférée au preneur au terme du contrat de location conformément au paragraphe 19. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou contrat de location-financement, selon les paragraphes 12 à 18.
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. À titre

d'exemple, une entité du secteur public peut construire une route à péage. Elle peut ensuite louer cette route à péage à une entité privée dans le cadre d'un accord en vertu duquel l'entité privée convient de:

- (a) louer la route à péage pour une longue période (avec ou sans option d'achat de l'installation);
- (b) exploiter la route à péage; et
- (c) s'acquitter des lourdes obligations d'entretien, y compris la mise à niveau régulière de la chaussée et de la technologie de contrôle de la circulation.

D'autres accords peuvent porter sur la location par une entité du secteur public d'infrastructures du secteur privé.

- 26. Lorsqu'un 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 comptabilisation de 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 ou non 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; et si l'accord n'a donné lieu à aucun contrat de location, les entités le comptabilisent en appliquant les dispositions des autres Normes comptables internationales du secteur public 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 comptable internationale du secteur public (IPSAS) 17, « Immobilisations corporelles » et les normes comptables internationales et/ou nationales relatives aux immobilisations corporelles qui ont été adoptées par l'entité. 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, l'endettement complémentaire et d'autres locations.**
41. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21 et/ou toute norme comptable internationale ou nationale relative aux immobilisations corporelles et à la dépréciation des actifs 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, 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, et les normes comptables internationales et/ou nationales relatives aux immobilisations corporelles qui ont été adoptées par l'entité.**
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 s'il y a eu dépréciation et 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, « Présentation des états financiers. »

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 comptables internationales du secteur public, sauf pour les actifs loués qui, en vertu des dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public, 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 Norme comptable internationale du secteur public. 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 comptables internationales du secteur public.**
80. 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'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 comptables internationales du secteur public 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 comptables internationales du secteur public 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).

Date d'entrée en vigueur

85. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'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.**
86. 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 13 (2001)

87. La présente Norme annule et remplace IPSAS 13, « Contrats de location » publiée en 2001.

Guide d'Application 1 – Classification des contrats de location

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

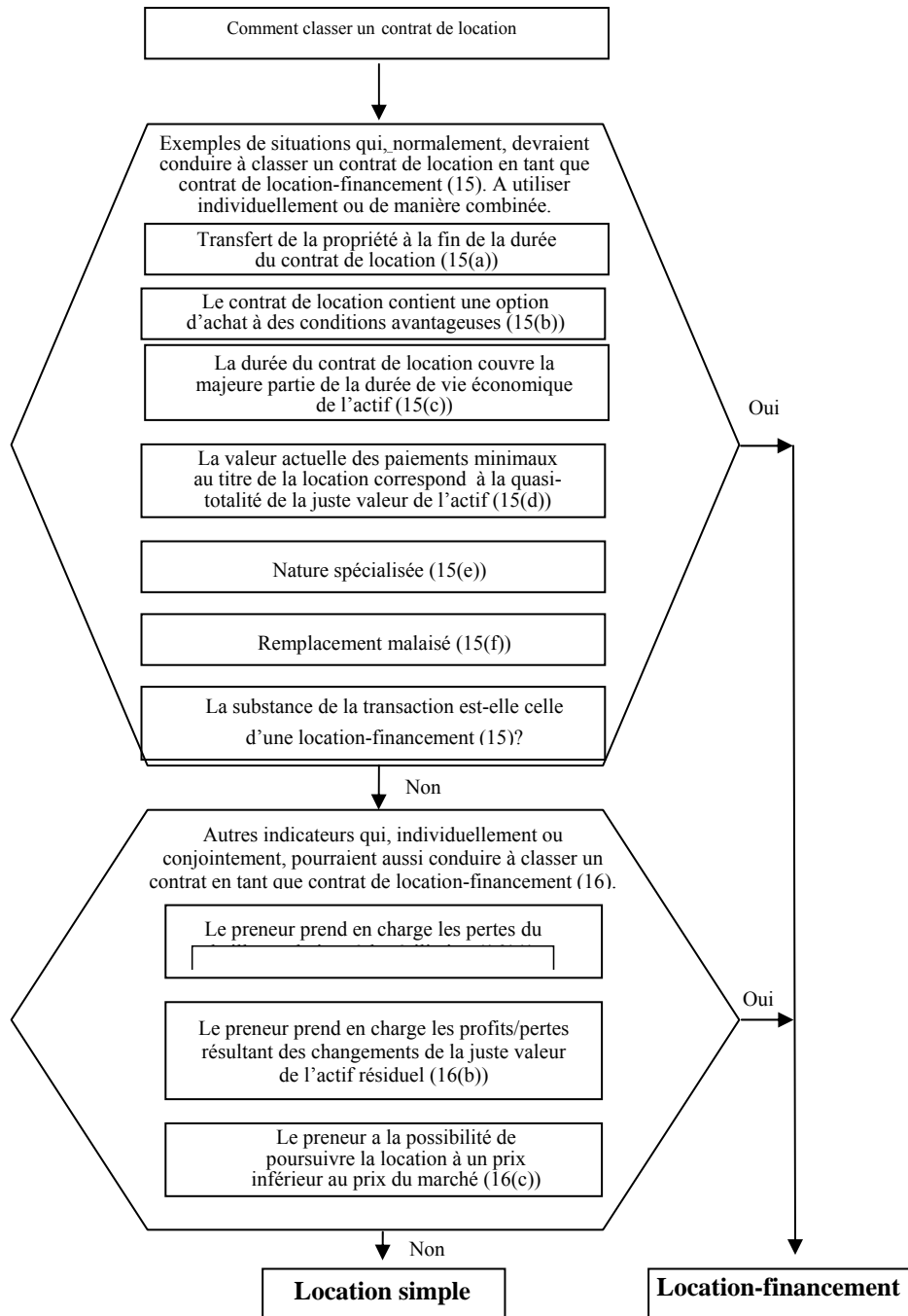
La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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.

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).

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.

CONTRATS DE LOCATION

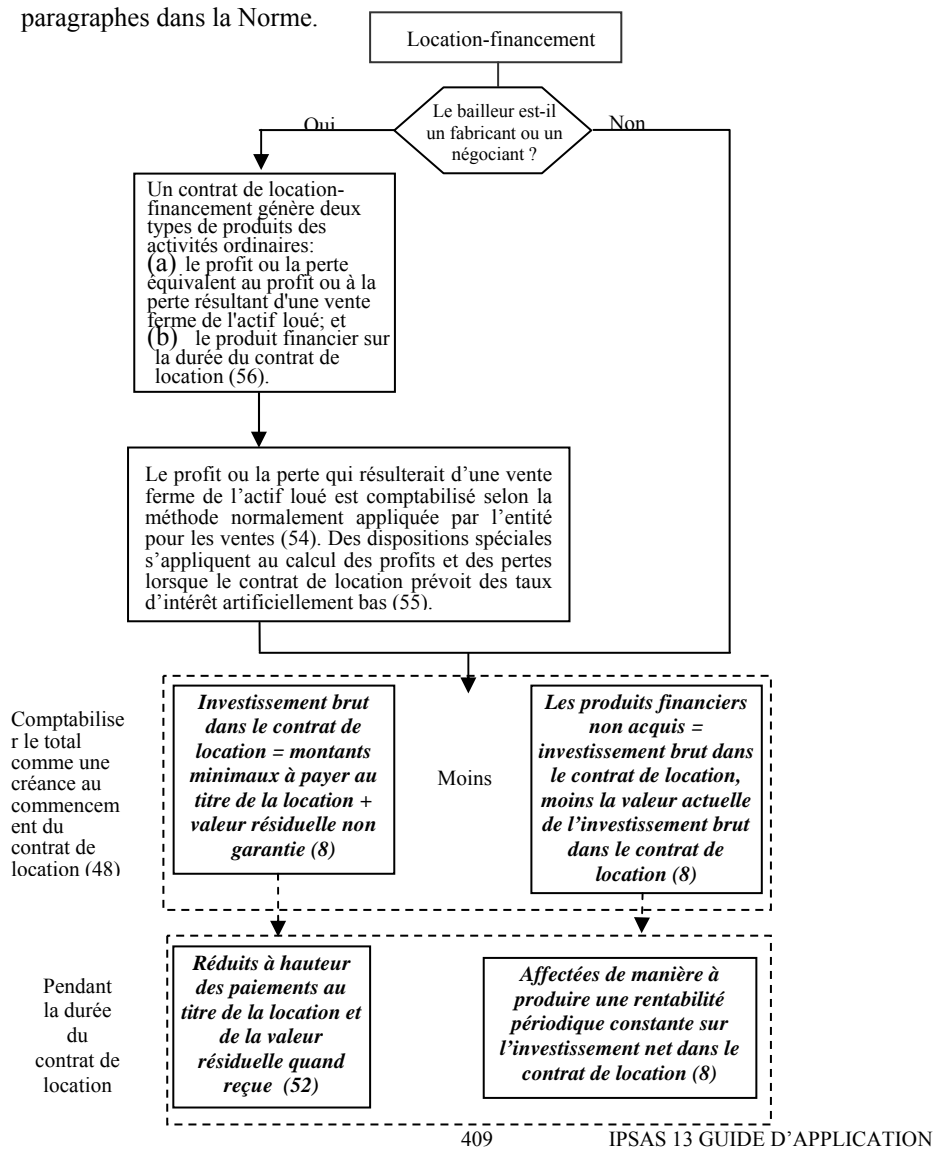


Guide d'application 2 – Comptabilisation des contrats de location-financement par le bailleur

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.

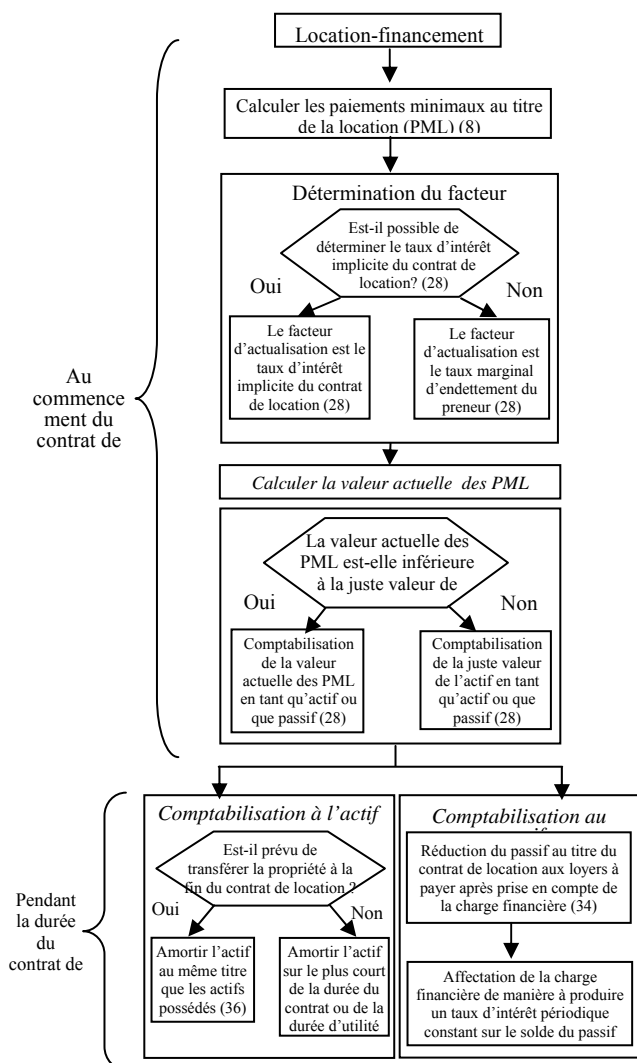


Guide d'application 3 – Comptabilisation des contrats de location-financement par le preneur

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



Guide d'application 4 – Opérations de cession-bail aboutissant à des contrats de location simple

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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 <u>non</u> 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.

Guide d'application 5 – Calcul du taux d'intérêt implicite dans les contrats de location-financement

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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.

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:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

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

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

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.

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 révélerait trop élevé. Après plusieurs calculs, le ministère parviendrait au taux correct de 8,5 % par an.

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

Au taux marginal d'endettement du ministère de 7 % (0,07) par an (les chiffres sont arrondis):

$$\begin{aligned} PV(MLP) &= \frac{10\,000}{(1+0,07)^4} + \frac{5\,429}{0,07} \left[1 - \frac{1}{(1+0,07)^4} \right] \\ &= 7\,629 + 18\,390 \\ &= 26\,019 \end{aligned}$$

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

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

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)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1\,019}{(1\,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

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.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable Internationale liée.

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 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 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

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.

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).
- 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.

Tableau de concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 13 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 13. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13	Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13	Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Objectif	1	25	33	50	58
1	2	26	34	51	59
2	3	27	35	52	60
3	4	28	36	53	61
4	5	29	37	54	62
5	6	30	38	55	63
6	7	31	39	56	64
7	8	32	40	57	65
8	10	33	41	58	66
9	11	34	42	59	67
10	12	35	43	60	68
11	13	36	44	61	69
12	14	37	45	62	70
13	15	38	46	63	71
14	16	39	47	64	72
15	18	40	48	65	73
16	19	41	49	66	74
17	25	42	51	67	75
18	26	43	52	68	76
19	27	44	53	69	77
20	28	45	Aucun	70	78
21	29	46	54	71	79
22	30	47	55	72	80
23	31	48	56	73	81
24	32	49	57	74	82

CONTRATS DE LOCATION

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
75	85
76	86
Aucun	9
Aucun	17
Aucun	20

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Aucun	21
Aucun	22
Aucun	23
Aucun	24
Aucun	50

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Aucun	83
Aucun	84
Aucun	87

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 REPORTING

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits d'IAS 10 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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 et de l'IASCF.

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

**IPSAS 14—ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE
REPORTING
SOMMAIRE**

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN6
Objectif	1
Champ d’Application	2–4
Définitions	5
Autorisation de Publication des Etats Financiers	6–8
Comptabilisation et Evaluation	9–16
Événements Postérieurs à la Date de Reporting Donnant lieu à Ajustement	10–11
Événements Postérieurs à la Date de Reporting ne Donnant pas lieu à Ajustement	12–14
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 Reporting	28–29
Communication d’Événements Postérieurs à la Date de Reporting ne donnant pas lieu à Ajustement	30–31
Date d’Entrée en Vigueur	32–33
Retrait de IPSAS 14	34
Amendements d’Autres Normes Comptables Internationales du Secteur Public	
Base des Conclusions	
Table de Concordance	
Comparaison avec IAS 10	

La Norme comptable internationale du secteur public 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » (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 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 14, « Événements postérieurs à la date de reporting », remplace IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'application anticipée est encouragée.

Raisons de la révision de IPSAS 14

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 14 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique visant à faire converger, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 14 révisée, l'IPSASB a adopté la politique consistant à amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 10, « Événements postérieurs à la date de reporting » apportés à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 10 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 14 et sont notés dans la comparaison avec IAS 10. Les modifications à IAS 10 apportées, suite au projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 14.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 14 sont décrits ci-après.

Déclaration de dividendes ou de distributions assimilées postérieure à la date de reporting

IN5. La Norme précise au paragraphe 16 que les dividendes ou les distributions similaires déclarés après la date de reporting sont présentés dans les notes conformément à IPSAS 1, « Présentation des états financiers ». Antérieurement, IPSAS 14 mentionnait qu'une entité pouvait présenter de telles distributions après la date de reporting soit sur l'état de la situation financière en composante distincte de l'actif net/situation nette, soit dans les notes annexes aux états financiers.

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public

IN6. La Norme inclut une annexe d'amendements aux autres IPSAS qui fait autorité mais qui ne fait pas partie du projet d'amélioration des IPSAS et qui sera affecté par suite des propositions formulées dans la présente IPSAS.

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 reporting; 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 reporting.

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 reporting 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 reporting.**
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'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 sont définies au paragraphe 7 ci-après.

Définitions

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

Les événements postérieurs à la date de reporting sont les événements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On peut distinguer deux types d'événements:

- (a) **ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting donnant lieu à des ajustements); et**
- (b) **ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de reporting (événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements).**

La date de reporting est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers.

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.

Autorisation de publication des états financiers

6. Afin de déterminer les événements qui satisfont à la définition des événements postérieurs à la date de reporting, il est nécessaire d'identifier la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La date de reporting 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 reporting sont tous les événements, favorables et défavorables, qui interviennent entre la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée, même si ces événements interviennent après la publication d'une annonce de l'excédent/du déficit net, l'autorisation de publication des états financiers d'une entité contrôlée ou 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 reporting 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 qu'elles fournissent ou non des informations supplémentaires sur les conditions existant à la date de reporting, et 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 reporting 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 reporting donnant lieu à des ajustements.**
11. Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de reporting 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 reporting d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date de reporting. 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 reporting, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à la date de reporting 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 reporting confirme généralement qu'une perte sur créance existait déjà

- à la date de reporting et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance; et
- (ii) la vente de stocks après la date de reporting peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de reporting;
- (c) la détermination, après la date de reporting, du coût d'actifs acquis ou du produit d'actifs cédés avant la date de reporting;
- (d) la détermination, après la date de reporting, 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 reporting, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la date de reporting, 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 reporting 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 reporting ne donnant pas lieu à des ajustements.**
13. Voici des exemples d'événements postérieurs à la date de reporting 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 reporting 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 reporting, 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 reporting 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 reporting 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 reporting, l'entité ne doit pas comptabiliser ces distributions en tant que passifs à la date de reporting.**
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 le 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 reporting 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 reporting parce qu'ils ne remplissent pas le critère d'obligation actuelle défini par IPSAS 19. Ces dividendes ou distributions assimilées sont présentés dans les notes selon IPSAS 1, « Présentation des états financiers. » 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 reporting, soit qu'il existe une intention de liquider l'entité ou de cesser**

son activité, 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 reporting 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 reporting. IPSAS 1 impose la communication de ces incertitudes.

Restructurations

25. Lorsqu'une restructuration annoncée après la date de reporting 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, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. » 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 reporting 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 reporting

28. **Si une entité reçoit, après la date de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers, des informations sur des situations qui existaient à la date de reporting, 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 reporting 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 reporting mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de reporting. 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 reporting ne donnant pas lieu à ajustement

30. **Si des événements postérieurs à la date de reporting 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 reporting 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 reporting 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 reporting mais reflète des circonstances intervenues depuis la date de reporting;
 - (b) l'entité décide, après la date de reporting, 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 reporting;
 - (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 reporting;
- (g) l'annonce ou le début d'exécution d'une restructuration majeure (on peut trouver les règles de comptabilisation des provisions associées à des restructurations dans les normes comptables relatives aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels);
- (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 reporting;
- (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 reporting, 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 reporting; et
- (l) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de reporting.

Date d'entrée en vigueur

32. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur 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.**
33. 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 14 (2001)

34. La présente Norme annule et remplace IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » émise en 2001.

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre d'états financiers de périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme à une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

- A1. Dans IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », le paragraphe 87 est amendé comme suit:
87. 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPASAS 14 « Événements postérieurs à la date de reporting », 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. Dans la Norme comptable internationale du secteur public applicable au MM AAAA, les renvois à la version courante d'IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » sont modifiés pour devenir IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting ».

Base des Conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions présente uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté 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. L'IPSASB poursuit l'objectif 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 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 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

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.

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 Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).
- BC6. 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.

Tableau de concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version d'IPSAS 14 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle d'IPSAS 14. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes d'IPSAS 14 annulés et remplacés	Paragraphe d'IPSAS 14 actuel
Objectif	1
1	2
2	3
3	4
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	11
11	12
12	13

Paragraphes d'IPSAS 14 annulés et remplacés	Paragraphe d'IPSAS 14 actuel
13	14
14	15
15	16
16	17
17	18
18	19
19	20
20	21
21	22
22	23
23	24
24	25
25	26

Paragraphes d'IPSAS 14 annulés et remplacés	Paragraphe d'IPSAS 14 actuel
26	27
27	28
28	29
29	30
30	31
31	32
32	33
None	34

Comparaison avec IAS 10

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 10 (révisée en 2003), « Événements postérieurs à la date de clôture. » 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 (paragraphe 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 « état de la situation financière », « actif net/situation nette » et « date de reporting » dans IPSAS 14. Les termes équivalents dans IAS 10 sont « bilan », « 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 reporting » alors que IAS 10 ne contient pas de définition de la « date de clôture ».

**IPSAS 15—INSTRUMENTS FINANCIERS:
INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION**

Remerciements

La présente Norme internationale du secteur public 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 Committee (IASC). L’International Accounting Standards Board (IASB) et l’International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l’IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l’IASC restent en vigueur jusqu’à leur amendement ou leur retrait par l’IASB. L’IASB a autorisé la reproduction d’extraits de IAS 32 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l’International Federation of Accountants).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

L’IASCF détient les droits d’auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l’IASC et de l’IASB.

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

**IPSAS 15—INSTRUMENTS FINANCIERS:
INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION**

SOMMAIRE

	Paragraphe
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'Emetteur	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
Annexe 1: Guide d'Application	
Annexe 2: Exemples d'Application de la Présente Norme	
Annexe 3: Exemples d'Informations à Fournir	
Comparaison avec IAS 32	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

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 figurant en Annexe 1 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 doit appliquer 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'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises 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.
4. **La présente Norme doit être 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 comptable internationale du secteur public (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 instrument de capitaux propres est tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.

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.

Un actif financier 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 doivent être 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 doit être 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 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.

- 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 Annexe 2, paragraphes A13 à A17].
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 doit classer 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 Annexe 2, paragraphes A7 à A8 et A18 à A21].

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 Annexe 2, paragraphes A22 à A23)
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 Annexe 2, paragraphe A24.)

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 doivent être 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 doivent être 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, « Présentation des états financiers ». 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) **a 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 associée 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 Annexe 2, paragraphe A25.)
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 trésorerie 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 doit fournir:**
- (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 Annexe 2, paragraphe A26)
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 Annexe 2, paragraphe A27)

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 doit fournir 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 doit fournir 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

des 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 doit fournir 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 doit être 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 doit fournir 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 doit fournir 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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003. Une application anticipée est encouragée.**
104. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe 1

Guide d'application

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à aider les préparateurs des états financiers à identifier les aspects de la présente Norme qui s'appliquent à eux.

Le présent guide d'application doit être lu dans le contexte de la Norme. Avertissement au lecteur: les diagrammes et le texte contenus dans le présent guide ne donnent qu'un aperçu général des dispositions de la présente Norme.

Dispositions de IPSAS 15 – Aperçu général

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.

Les paragraphes pertinents de la Norme pour les entités ne possédant *que* des actifs financiers sont les paragraphes 48 à 101 (Informations à fournir).

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).

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).

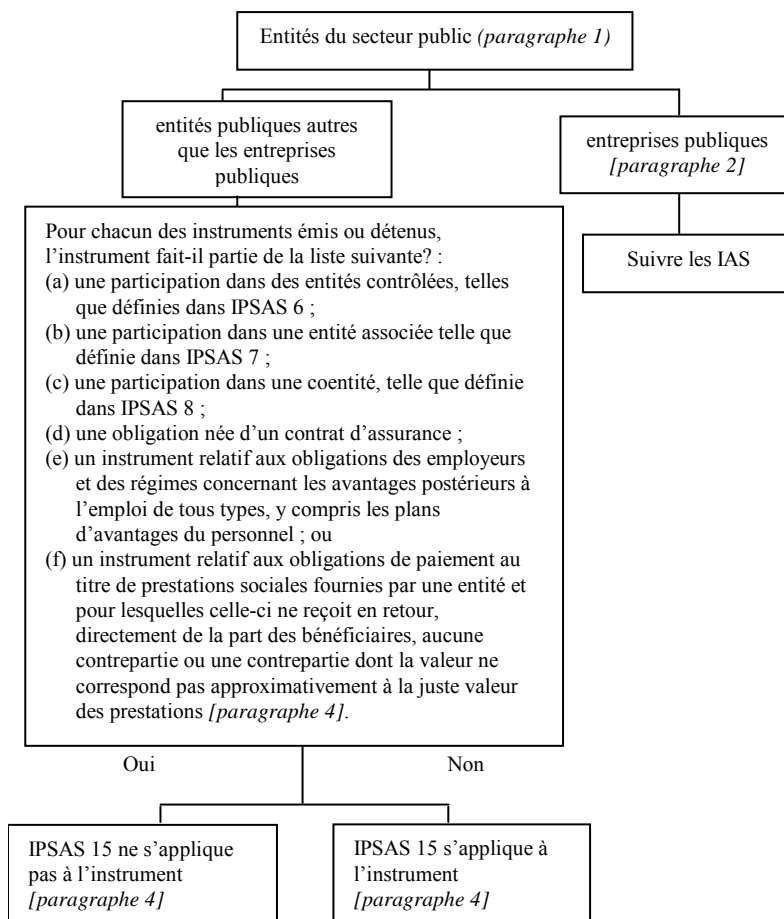
Lorsque des entités détiennent à la fois des actifs financiers et des passifs financiers, d'autres paragraphes sont pertinents: les paragraphes 39 à 47 (Présentation).

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).

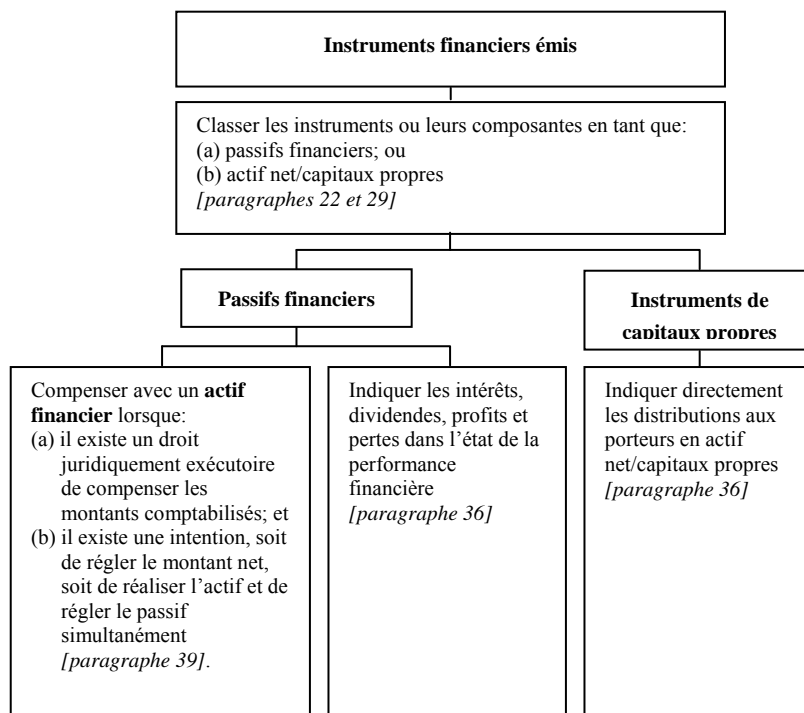
Des informations comparatives doivent être fournies pour tous les instruments (voir IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 60 à 63), sauf, si elles ne sont pas disponibles, pendant l'année de la première adoption (paragraphe 102).

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**

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

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 A3 à A16 de l'Annexe 2 incluent des exemples d'instruments financiers couverts par la présente Norme.

Classement

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 A18 à A21 de l'Annexe 2 donnent des exemples d'instruments qui doivent être classés en tant que passifs ou actif net/situation nette.

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 A22 et A23 de l'Annexe 2 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 A24 de l'Annexe 2 illustre par un exemple comment attribuer des valeurs aux composantes.

Intérêts, dividendes, pertes et profits

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

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 A25 de l'Annexe 2 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.

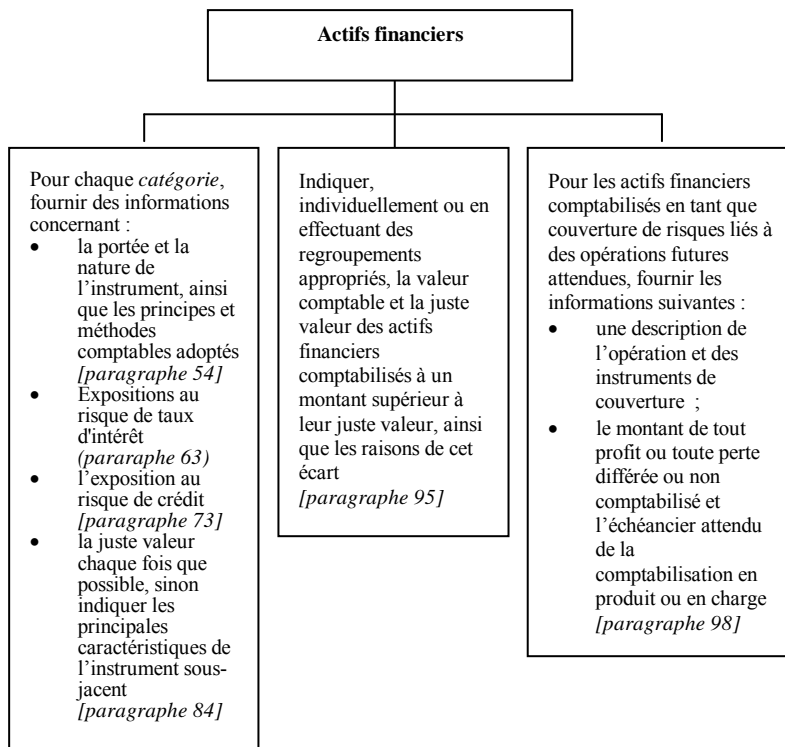
Les paragraphes 77, 78 et 94 de la Norme contiennent une discussion complémentaire relative à la compensation et aux informations à fournir nécessaires dans ces circonstances.

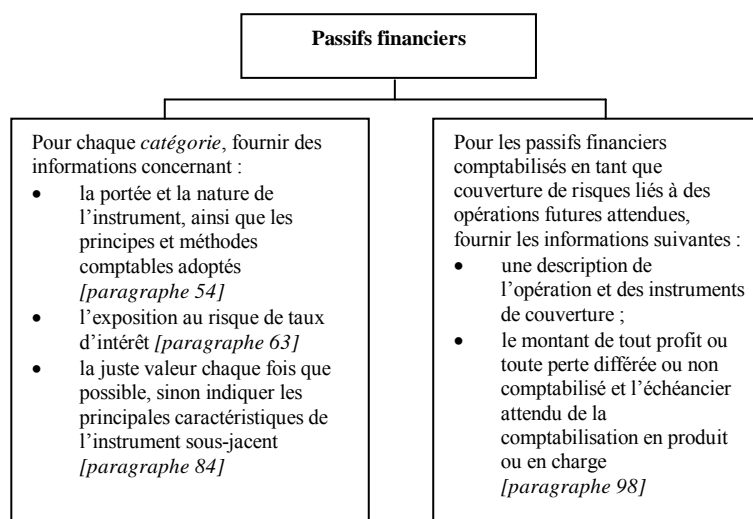
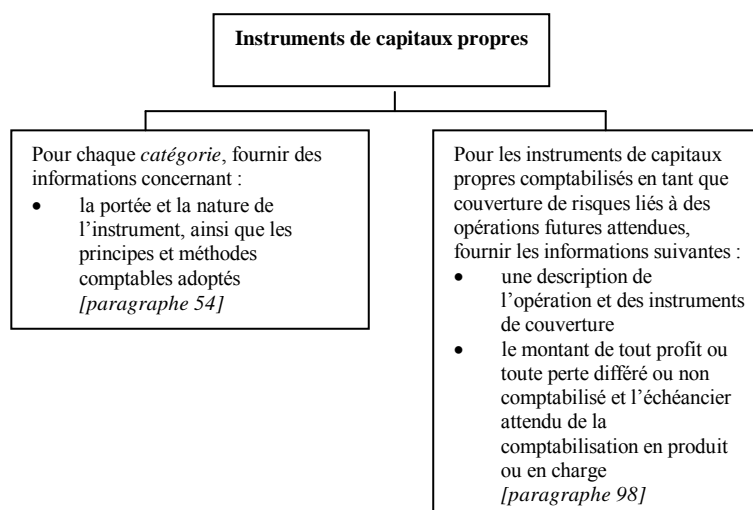
Informations à fournir

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**

Pour un exemple complet des informations à fournir pour les instruments financiers en application de la présente Norme, se reporter à l'Annexe 3.

Risque

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

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 A26 et A27 de l'Annexe 2 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

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

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

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.

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.

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

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

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

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.

Annexe 2**Exemples d'application de la Norme**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

- A1. 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.
- A2. 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

- A3. 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.
- A4. 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).

- A5. 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.
- A6. 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

- A7. 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.

- A8. 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

- A9. 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.
- A10. 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.

- A11. 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.
- A12. 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

- A13. 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.
- A14. 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.
- A15. 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.
- A16. 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.

- A17. 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

- A18. 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"

- A19. 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

- A20. 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.
- A21. 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

- A22. 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.
- A23. 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.
- A24. 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:

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	<u>303 755</u>
Total de la composante passif	1 848 122
Composante instrument d'actif net/situation nette (par différence)	<u>151 878</u>
Produit de l'émission obligataire	<u>2 000 000</u>

Évaluation de la composante actif net/situation nette au moyen d'un modèle d'évaluation des options:

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.

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:

$$3 - 0,3813 = 2,6187 \text{ par action}$$

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:

$$0,1105 \times 2,6187 \text{ par action} \times 250 \text{ actions par obligation} \times 2\,000 \text{ obligations} = \underline{144\,683}$$

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

A25. 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

A26. 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.

A27. 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.

Annexe 3**Exemples d'informations à fournir**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens. L'annexe prend pour exemple 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 créateurs.

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	20X1
	en milliers d'UM	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	20X1	20X2	20X1
	en milliers d'UM	en milliers d'UM		
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	20X1	20X2	20X1
	en milliers d'UM	en milliers d'UM		
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 en milliers d'UM	20X1 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.

INSTRUMENTS FINANCIERS: INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION

	Taux d'intérêt flottants (en milliers de USD)	1 an ou moins (en milliers de dollars)	Supéri eur à 1 à 5 ans '000' \$	Plus de 5 ans '000' \$	Non porteur d'intérêt '000' \$	Total '000' \$
20X2						
Actifs financiers						
Trésorerie et dépôts à terme	3 952	–	–	–	250	4 202
Créances	–	386	416	860	5 523	7 185
Autres actifs financiers – placements	–	–	260	–	1 400	1 660
	<u>3 952</u>	<u>386</u>	<u>676</u>	<u>860</u>	<u>7 173</u>	<u>13 047</u>
Taux d'intérêt moyen pondéré	7,85 %	8,77 %	8,69 %	8,82 %		
Passifs financiers						
Découverts et prêts bancaires	2 880	–	–	–	–	2 880
Fournisseurs et autres créanciers	–	–	–	–	3 145	3 145
Effets à payer	–	250	–	–	–	250
Obligations convertibles	–	–	–	1 800	–	1 800
Actions préférentielles remboursables	–	–	–	1 000	–	1 000
Autres prêts	–	50	180	200	–	430
Titres de dette	–	200	300	1 500	–	2 000
Passifs au titre des contrats de location	–	80	350	145	–	575
Swaps de taux d'intérêt*	(1 010)	30	980	–	–	–
	<u>1 870</u>	<u>610</u>	<u>1 810</u>	<u>4 645</u>	<u>3 145</u>	<u>12 080</u>
Taux d'intérêt moyen pondéré	8,64 %	8,94 %	9,24 %	7,95 %		
Actifs (passifs) financiers nets	<u>2 082</u>	<u>(224)</u>	<u>(1 134)</u>	<u>(3 785)</u>	<u>4 028</u>	<u>967</u>

* Montants notionnels en principal.

	Taux d'intérêt flottants (en milliers de USD)	1 an ou moins (en milliers de dollars)	Supéri eur à 1 à 5 ans '000' \$	Plus de 5 ans '000' \$	Non porteur d'intérêt '000' \$	Total '000' \$
20X1						
Actifs financiers						
Trésorerie et dépôts à terme	2 881	–	–	–	200	3 081
Créances	–	156	70	250	4 059	4 535
Autres actifs financiers – placements	–	–	–	–	500	500
	<u>2 881</u>	<u>156</u>	<u>70</u>	<u>250</u>	<u>4 759</u>	<u>8 116</u>

*(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	–	–
	11 747	11 744	8 016	8 004
Actifs financiers non cotés				
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
	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 défaillance	–	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

La Norme comptable internationale du secteur public 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 « entité », « 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 « entreprise », « 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

La présente Norme comptable internationale du secteur public s’inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 40 (révisée en 2003), « Immeubles de placement », publiée par l’International Accounting Standards Board (IASB). L’IASB a autorisé la reproduction d’extraits de IAS 40 dans cette publication de l’International Public Sector Accounting Standards Board (Conseil des Normes comptables internationales du secteur public).

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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 IAS, les exposés-sondages et autres publications de l’IASB et de l’IASCF.

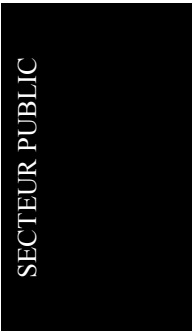
« IAS », « IASB », « IASCF », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l’IASCF; leur utilisation est soumise à l’autorisation de l’IASCF.

IPSAS 16—IMMEUBLES DE PLACEMENT

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN12
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	85–86
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
Arbre de Décision Servant d'Illustration	

Base des Conclusions
Table de Concordance
Comparaison avec IAS 40



La Norme comptable internationale du secteur public 16, « Immeubles de placement » (IPSAS 16) 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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 16, « Immeubles de placement », remplace IPSAS 16, « Immeubles de placement » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 16

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 16 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, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 16 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en tenant compte des changements apportés à la précédente IAS 40 Immeubles de placement consécutifs au projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 40 pour une raison spécifique au secteur public; de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 16 et sont notés dans la comparaison avec IAS 40. Les modifications apportées à IAS 40, après le projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 16.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 16 sont décrits ci-après.

Droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple

IN5. Au paragraphe 8, la Norme autorise qu'un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple soit classé et comptabilisé comme immeuble de placement, à condition que certains critères soient remplis.

IN6. La Norme prescrit qu'un preneur qui classe un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location en tant qu'immeuble de placement comptabilise la location comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement selon IPSAS 13 Contrat de location, c'est-à-dire que l'actif soit comptabilisé au plus faible de la juste valeur du droit sur le bien immobilier et de la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location. La juste valeur est déterminée par référence à ce droit et non par référence au bien sous-jacent (voir les paragraphes 34 à 35.)

IN7. La Norme spécifie qu'un preneur qui décide de classer et de comptabiliser un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location

simple comme immeuble de placement ne dispose pas du libre choix entre modèle du coût et modèle de la juste valeur. Cet immeuble de placement doit être évalué en utilisant le modèle de la juste valeur. Une fois ce choix effectué pour un tel bien, l'entité doit comptabiliser sur la base de la juste valeur tous les autres biens qu'elle détient et qui sont classés comme immeubles de placement (voir les paragraphes 42 à 43).

IN8. Auparavant, IPSAS 16 ne contenait pas ces dispositions.

Modifications pour refléter des dispositions équivalentes dans la Norme proposée, IPSAS 17 Immobilisations corporelles.

IN9. La Norme prescrit qu'une entité applique un principe unique de comptabilisation des actifs à tous les frais d'immeubles de placement au moment où ils sont encourus, y compris les frais initiaux et les dépenses ultérieures. Auparavant, IPSAS 16 contenait deux principes de comptabilisation: un s'appliquait aux coûts initiaux, alors que l'autre s'appliquait aux dépenses ultérieures (voir les paragraphes 20 à 23, 25).

IN10. La Norme prescrit à une entité d'évaluer un immeuble de placement acquis lors d'une opération d'échange d'actifs à la juste valeur à moins que l'opération manque de substance commerciale ou s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif abandonné. La version précédente de IPSAS 16 ne contenait pas de dispositions en ce qui concerne le traitement comptable relatif à des transactions d'échange d'actifs (voir les paragraphes 36 à 38).

IN11. La Norme prescrit à une entité de décomptabiliser la valeur comptable d'une partie d'un immeuble de placement si cette partie a été remplacée et que l'entité a inclus le coût de remplacement dans la valeur comptable de l'actif (voir le paragraphe 79). La version précédente de IPSAS 16 n'appliquait pas le principe de décomptabilisation aux parties remplacées. Le principe de comptabilisation des dépenses ultérieures dans IPSAS 16 avait pour effet d'empêcher l'inclusion du coût du remplacement dans la valeur comptable de l'immobilisation.

IN12. La Norme prescrit à une entité de comptabiliser des indemnités à recevoir de tiers concernant un immeuble de placement qui était déprécié, perdu ou abandonné dans le solde des opérations de la période au cours de laquelle les indemnités deviennent exigibles. La version précédente de IPSAS 16 ne contenait pas ces dispositions (voir les paragraphes 83).

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 16 – IMMEUBLES DE PLACEMENT

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme comptable internationale du secteur public 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 présente Norme s'applique à la comptabilisation d'immeubles de placement, y compris 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 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 comptable internationale du secteur public 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 la Norme comptable internationale du secteur public 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.
5. La présente Norme ne s'applique pas:
 - (a) aux actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture); ou

- (b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.
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:

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.

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 en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

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.

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.

Les **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

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 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.

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 l'immeuble répond par ailleurs à la définition d'un immeuble de placement et que 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.

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 la Norme comptable internationale du secteur public 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 la Norme comptable internationale du secteur public 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) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement. IPSAS 17 s'applique à ce type de bien immobilier jusqu'à l'achèvement de la construction ou de l'aménagement, moment auquel le bien immobilier devient alors un immeuble de placement auquel s'applique la présente Norme. Cependant, la présente Norme s'applique aux immeubles de placement existants en cours de réaménagement et qui continueront dans le futur à être utilisés en tant qu'immeubles de placement (voir paragraphe 68).
 - (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 une partie détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital plutôt que pour fournir des services, et 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 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 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 à 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. Le coût d'un immeuble de placement construit par l'entité pour elle-même est son coût à la date d'achèvement de la construction ou de l'aménagement. Jusqu'à cette date, l'entité applique IPSAS 17. À compter de cette date, le bien immobilier devient un immeuble de placement et la présente Norme s'applique (voir les paragraphes 66(e) et 76).
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 (paragraphe 42 à 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 à 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 à 64, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 65, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**
40. La Norme comptable internationale du secteur public 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 permet une présentation plus appropriée des transactions, des autres événements ou conditions dans les états financiers 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 appropriée.
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 suite à l'achèvement des travaux de construction ou d'aménagement ou 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 ».¹ La juste valeur reflète

¹ IPSAS 21 définit la valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie comme « la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif ». IAS 36 Dépréciation d'actifs définit la valeur d'utilité comme « la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs susceptibles de découler d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie. » L'IPSASB élabore actuellement une norme relative aux actifs générateurs de trésorerie basée sur IAS 36.

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 juste valeur d'un immeuble de placement, 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 juste valeur de l'immeuble de placement à des fins comptables.

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 l'achèvement de sa construction ou de son aménagement, ou 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). Dans ces cas, l'entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût de IPSAS 17, « Immobilisations corporelles. » 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.**
63. Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe précédent, d'évaluer un immeuble de placement à l'aide du modèle du coût selon IPSAS 17, elle évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur. 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;**
 - (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) **la fin de la construction ou de l'aménagement, pour un transfert de la catégorie immeubles en cours de construction ou d'aménagement (couvert par IPSAS 17) vers la catégorie immeubles de placement.**
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 à 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, « Stocks », 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 de l'Annexe à 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, « Contrats de location » 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 indemnités 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, « Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie ». IPSAS 21 exige qu'une entité applique IAS 36, « Dépréciation d'actifs » aux actifs générateurs de trésorerie.
 - (b) les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées selon les paragraphes 77 à 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 à 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 comptabilisés 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.**
- (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) **un 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;
 - (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 comptables internationales du secteur public 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 comptables internationales du secteur public.

93. Préalablement à la première de la comptabilisation d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public, une entité 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 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 comptables internationales du secteur public. 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 la 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 à 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 précédemment appliqué IPSAS 16 (2001) et 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 comptabilise initialement un immeuble de placement au coût, et 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 à 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

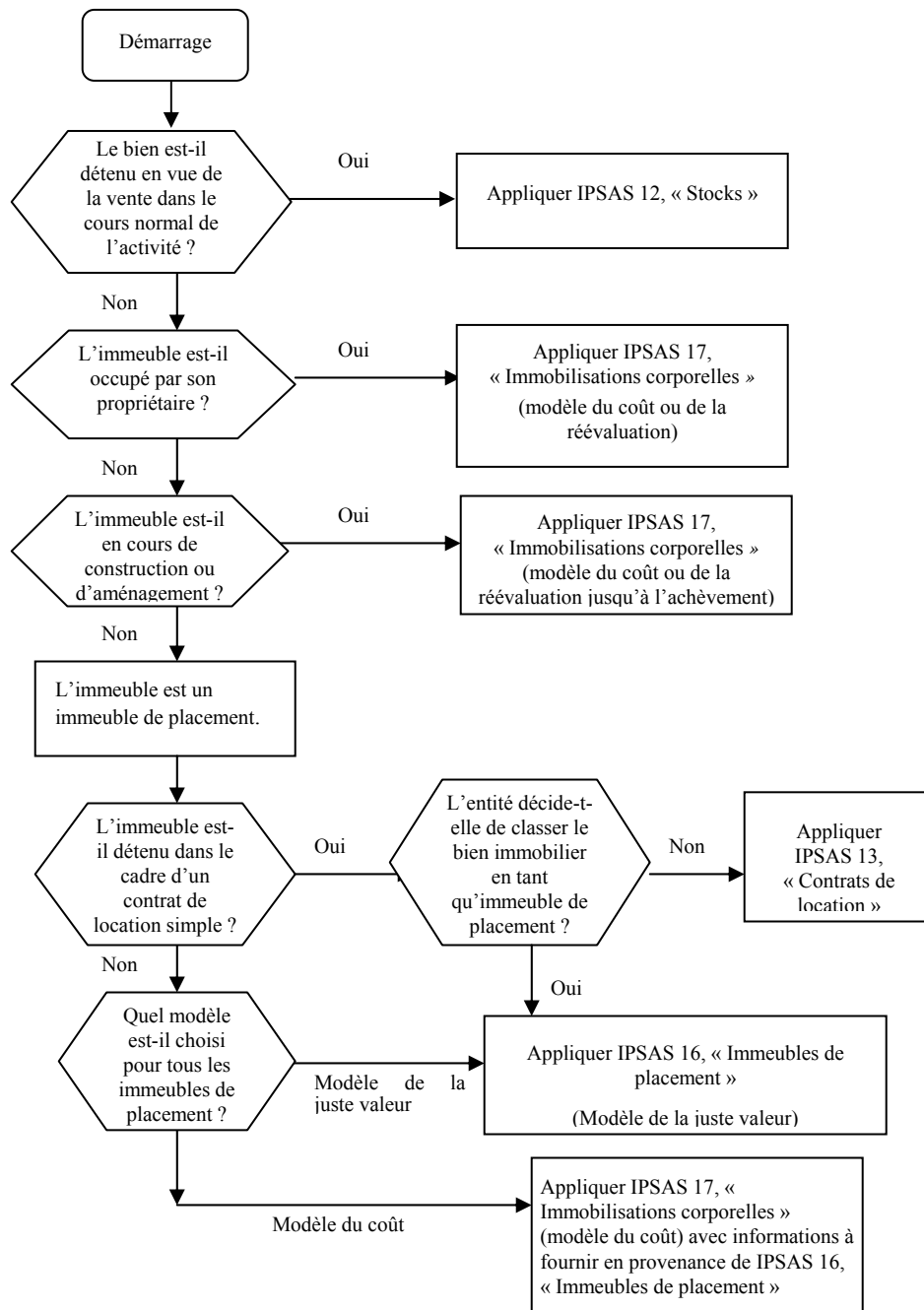
101. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
102. 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 16 (2001)

103. La présente Norme annule et remplace IPSAS 16, « *Immeubles de placement* » publiée en 2001.

Arbre de décision servant d'illustration

Le présent arbre de décision accompagne IPSAS 16 mais n'en fait pas partie intégrante.



Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public proposée mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable Internationale liée.

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 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 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)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 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),³ a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la

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.

³ 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.

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).
- 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.

Tableau de Concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 16 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 16. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les indications puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16	Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16	Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16
Objectif	1	26	30	52	59
1	2	27	31	53	60
2	3	28	32	54	61
3		29	33	55	62
4	5	30	Aucun	56	63
5	6	31	Aucun	57	64
6	7	32	39	58	65
7	9	33	40	59	55
8	10	34	41	60	67
9	11	35	42	61	68
10	12	36	44	62	69
11	13	37	45	63	70
12	14	38	46	64	71
13	15	39	47	65	72
14	16	40	48	66	73
15	17	41	49	67	74
16	18	42	51	68	75
17	Aucun	43	51	69	76
18	19	44	52	70	77
19	20	45	Aucun	71	78
20	32	46	53	72	80
21	22	47	54	73	81
22	26	48	55	74	85
23	27	49	56	75	86
24	28	50	57	76	87
25	29	51	58	77	89

IMMEUBLES DE PLACEMENT

Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16
78	90
79	91
80	92
81	93
82	94
83	95
84	96

Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16
85	98
86	101
87	102
Aucun	8
Aucun	23 – 25
Aucun	34 – 38
Aucun	43

Paragraphes de IPSAS 16 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 16
Aucun	50
Aucun	79
Aucun	82 – 84
Aucun	88
Aucun	97
Aucun	99 – 100
Aucun	103

Comparaison avec IAS 40

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 16, « Immeubles de placement », s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 40 (2003), Immeubles de placement. 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

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (Révisée en 2003), *Immobilisations corporelles*, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 16 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

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

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN10
Objectif	1
Champ d’Application	2–12
Actifs Historiques	8–11
Entreprises Publiques	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	42–87
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
Indemnités 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	
Guide illustratif 1: Fréquence de la Réévaluation des Immobilisations Corporelles	
Guide d'application 2: Exemples d'Informations à fournir	
Base des Conclusions	
Table de Concordance	
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.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 17, « Immobilisations corporelles », remplace IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » (publiée en décembre 2001); la présente Norme entre en vigueur pour les périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 17

- IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 17 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, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.
- IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 17 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 16, « Immobilisations corporelles » à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 16 pour une raison spécifique au secteur public; de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 17 et sont notés dans la comparaison avec IAS 16. Toutes les modifications apportées à IAS 16 postérieurement au projet d'amélioration de l'IASB n'ont pas été introduites dans IPSAS 17.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 17 sont décrits ci-après.

Définitions

IN5. Au paragraphe 13:

- La Norme définit les termes « valeur comptable », « perte de valeur », « perte de valeur d'un actif non générateur de trésorerie », « valeur recouvrable » et « valeur de service recouvrable » en raison de la publication de IPSAS 21, « Perte de valeur des actifs non générateurs de trésorerie ». La version précédente de IPSAS 17 ne définissait pas ces termes.
- La Norme modifie la définition de « valeur résiduelle ». La définition modifiée impose à une entité d'évaluer la valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle comme le montant qu'elle estime pouvoir recevoir actuellement de la cession de l'actif si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité. La définition antérieure dans IPSAS 17 ne précisait pas que la valeur résiduelle était un montant actuel.

- La Norme définit le terme « valeur spécifique à l'entité », qui se réfère à « la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors de l'extinction d'un passif ». Ce terme est utilisé lorsqu'il est pertinent pour déterminer si une transaction d'échange d'actifs a une substance commerciale. Des commentaires sur la façon de juger si une transaction d'échange d'actifs a une substance commerciale sont fournis également (voir les paragraphes 38 à 40). La version précédente de IPSAS 17 ne contenait pas cette définition et les commentaires liés.

Comptabilisation

- IN6. La Norme impose qu'une entité applique le principe général de comptabilisation des actifs à tous les coûts d'une immobilisation corporelle au moment où ils sont encourus, y compris les coûts initiaux et les dépenses ultérieures (voir les paragraphes 14, 19, 22, 24 et 25). La version précédente de IPSAS 17 contenait deux principes de comptabilisation: l'un s'appliquait aux coûts initiaux, alors que l'autre s'appliquait aux dépenses ultérieures.
- IN7. Au paragraphe 23, la Norme précise que les coûts d'entretien courant des immobilisations corporelles sont comptabilisés en tant que solde. La version précédente de IPSAS 17 ne décrivait pas ceci très clairement.

Évaluation lors de la comptabilisation

- IN8. La Norme impose à une entité d'inclure l'estimation du coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de l'actif, comme élément du coût de l'immobilisation corporelle, y compris les obligations que l'entité encourt tant lors de l'acquisition de l'actif que lors de son utilisation pendant des périodes ultérieures, sauf lorsqu'il est utilisé pour la production de stocks (voir le paragraphe 30). IPSAS 12 s'appliquent aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état qui sont encourus pendant la période d'utilisation de l'immobilisation corporelle pour la production de stocks. La version précédente de IPSAS 17 n'incluait dans le coût de l'immobilisation corporelle que l'obligation que l'entité encourt lors de son acquisition.
- IN9. La Norme impose à une entité d'évaluer une immobilisation corporelle acquise par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires, ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires, à la juste valeur, sauf si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou si la juste valeur de l'actif abandonné ou celle de l'actif reçu ne peut être évaluée de manière fiable (voir les paragraphes 38 à 40). La version précédente de IPSAS 17 répartissait les transactions d'échange d'actifs en échanges entre actifs similaires et échanges entre actifs dissemblables. Les différentes catégories d'échange faisaient l'objet de traitements comptables différents. Pour l'échange d'actifs similaires, le coût de l'actif reçu était la valeur

comptable de l'actif abandonné. Pour l'échange d'actifs dissemblables, le coût était la juste valeur de l'actif abandonné, ajustée du montant de trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré.

Amortissements

IN10. La Norme impose à une entité de déterminer la dotation aux amortissements séparément pour chaque partie significative d'une immobilisation corporelle (voir les paragraphes 59 à 63). La version précédente de IPSAS 17 ne décrivait pas ceci clairement.

IN11. La Norme impose à une entité de commencer à amortir une immobilisation corporelle lorsqu'elle est prête à être mise en service et de continuer à l'amortir jusqu'à sa décomptabilisation, même si elle est inutilisée pendant cette période (voir le paragraphe 71). La version précédente de IPSAS 17 ne spécifiait pas lorsque l'amortissement d'une immobilisation commençait. Elle spécifiait qu'une entité devait cesser d'amortir une immobilisation lorsque celle-ci était mise hors service et détenue en vue d'être sortie.

Indemnités liées à la dépréciation

IN12. La Norme impose à une entité d'inclure en tant que solde, des indemnités reçues de tiers relatives à une immobilisation corporelle qui avait perdu de sa valeur, perdue ou abandonnée lorsque l'indemnité devient exigible (voir le paragraphe 80). La version précédente de IPSAS 17 ne contenait pas ces dispositions.

Décomptabilisation

IN13. La Norme impose à une entité de décomptabiliser la valeur comptable d'une immobilisation corporelle qu'elle sort, à la date à laquelle seraient satisfaits les critères relatifs à la vente de biens, énoncés dans IPSAS 9, « Produit des opérations avec contrepartie directe » (voir le paragraphe 84). La version précédente de IPSAS 17 n'imposait pas à une entité d'utiliser les critères énoncés dans IPSAS 9 pour déterminer la date de décomptabilisation de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle sortie.

IN14. La Norme impose à une entité de décomptabiliser la valeur comptable d'une partie d'une immobilisation corporelle lorsque cette partie a été remplacée et que l'entité a inclus le coût de remplacement dans la valeur comptable de l'immobilisation (voir le paragraphe 85). La version précédente de IPSAS 17 n'appliquait pas le principe de décomptabilisation aux parties remplacées. Son principe de comptabilisation des dépenses ultérieures avait pour effet d'empêcher l'inclusion du coût du remplacement dans la valeur comptable de l'immobilisation.

Dispositions transitoires

- IN15. La Norme impose à l'entité de 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 selon IPSAS 17 (voir le paragraphe 97).
- IN16. La Norme spécifie qu'une entité doit appliquer de manière rétrospective les méthodes comptables conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » lors de la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle au coût selon IPSAS 17 (voir le paragraphe 99).'

Amendements d'autres IPSAS

- IN17. La Norme inclut une annexe d'amendements aux autres IPSAS faisant autorité mais ne faisant pas partie du projet d'amélioration des IPSAS et qui seront affectées par suite des propositions formulées dans la présente IPSAS.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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 comptable internationale du secteur public; 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 présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles, y compris:
 - (a) aux équipements militaires spécialisés; et
 - (b) aux actifs d'infrastructure.

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.

5. La présente Norme ne s'applique pas:
 - (a) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'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).

6. D'autres Normes comptables internationales du secteur public 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. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente Norme.
7. Une entité doit appliquer la présente Norme aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement mais qui ne répondent pas encore à la définition « d'un immeuble de placement » de IPSAS 16, « Immeubles de placement ». Une fois la construction ou le développement terminé, l'immeuble devient un immeuble de placement et l'entité doit appliquer IPSAS 16. IPSAS 16 s'applique également aux immeubles de placement en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement. Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IPSAS 16 utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente Norme.

Actifs historiques

8. 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.
9. 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.

10. Certains actifs historiques ont 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 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 alternatif pourra affecter le choix de la base d'évaluation.
11. 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.

Entreprises publiques

12. 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

13. 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 après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une **catégorie d'immobilisations corporelles** 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 **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.

L'**amortissement** est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le **montant amortissable** est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

La **valeur spécifique à l'entité** 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.

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 en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

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.

Une **perte de valeur d'un actif générateur de trésorerie** 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 **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

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:

- (c) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif;
- (d) 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 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.

Comptabilisation

- 14. Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si:
 - (e) il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité; et
 - (f) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.
- 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 à 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 à 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 la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant des 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 12, « Stocks »). 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, « Contrats de location. »

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 à 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 intégral 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 les normes nationales ou internationales applicables qui traitent des immobilisations incorporelles.

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 futurs 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 édifée 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, « *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ». Cette Norme explique 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;
 - (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, « Contrats de location » impose un traitement différent en cas de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**

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 « Produits des opérations avec contrepartie directe » pour comptabiliser les produits provenant de la vente de biens. IPSAS 13 « Contrats de location » 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;**
 - (v) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21;**
 - (vi) **les pertes de valeur comptabilisées en tant que solde selon IPSAS 21;**
 - (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 indemnités 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'entrée 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, une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 88(e) (iv) à (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 comptables internationales du secteur public.**
- 96. **Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux Normes comptables internationales du secteur public 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 comptables internationales du secteur public 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 comptables internationales du secteur public 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 comptables internationales du secteur public, 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 à 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 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
108. 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 17 (2001)

109. La présente Norme annule et remplace IPSAS 17, « Immobilisations Corporelles » (publiée en 2001).

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre d'états financiers annuels de périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique la présente Norme pour une période antérieure, les présents amendements doivent être appliqués pour cette période antérieure.

- A1. Dans IPSAS 18, « Information sectorielle », le paragraphe 37 est modifié de la façon suivante:
37. ...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.

Guide de mise en œuvre 1 – Fréquence de la réévaluation des immobilisations corporelles

Le présent guide accompagne IPSAS 17 mais n'en fait pas partie intégrante.

- IG1 Le paragraphe 44 de IPSAS 17 impose aux entités qui adoptent le modèle de la réévaluation d'évaluer leurs 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) L'orsqu'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.

Guide d'application 2 - Exemples des informations à fournir

Le présent guide accompagne IPSAS 17 mais n'en fait pas partie intégrante.

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.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Rapprochements
(en milliers d'unités monétaires)

	Terrains		Immeubles		Machines		Mobilier et agencements	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Période de reporting								
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

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable Internationale liée.

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 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 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

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.

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 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. 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. » L'IPSAS 17 proposée 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 l'IPSAS 17 proposée est la même que celle de IAS 36, « Dépréciation d'actifs » mais non de 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 36 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 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.

Tableau de Concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 17 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 17. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17
Objectif	1	22	26	44	49
1	2	23	27	45	50
2	3	24	28	46	51
3	4	25	29	47	52
4	5	26	30	48	53
5	6	27	Aucun	49	54
6	Aucun	28	33	50	55
7	8	29	36	51	56
8	9	30	41	52	57
9	10	31	Aucun	53	58
10	11	32	Aucun	54	66
11	12	33	Aucun	55	Aucun
12	13	34	Aucun	56	72
13	14	35	Aucun	57	73
14	Aucun	36	Aucun	58	74
15	15	37	Aucun	59	Aucun
16	16	38	43	60	78
17	17	39	44	61	65
18	Aucun	40	45	62	Aucun
19	Aucun	41	46	63	Aucun
20	20	42	47	64	Aucun
21	21	43	48	65	Aucun

IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17	Paragraphes de IPSAS 17 annulés et remplacés	Paragraphes actuels de IPSAS 17
66	79	Aucun	22 – 25
67	Aucun	Aucun	31 – 32
68	82	Aucun	34 – 35
69	83	Aucun	37 – 40
70	Aucun	Aucun	42
71	84	Aucun	59 – 64
72	Aucun	Aucun	67 – 71
73	88	Aucun	75 – 77
74	89	Aucun	80 – 81
75	90	Aucun	85 – 87
76	91	Aucun	97
77	92	Aucun	99
78	93	Aucun	105 – 106
79	94	Aucun	109
80	95		
81	96		
82	100		
83	101		
84	102		
85	103		
86	98		
87	104		
88	107		
89	108		
Aucun	8		
Aucun	18 – 19		

Comparaison avec IAS 16

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (révisée en 2003), « Immobilisations corporelles ». Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'a pas encore étudié l'applicabilité d'IFRS 5 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 internationale d'information financière 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

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 14 (Révisée en 1997), « Information sectorielle », publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 14 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org.uk

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

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

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

IPSAS 18—INFORMATION SECTORIELLE**SOMMAIRE**

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'Application	1–7
Définitions	8–11
Définitions Contenues dans d'autres Normes Comptables Internationales du Secteur Public	8
Information Sectorielle	12–27
Définition d'un Secteur	9–11
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
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	51–64
Informations Sectorielles Supplémentaires	65–66
Autres Informations à Fournir	67–73
Objectifs Opérationnels Sectoriels	74–75
Date d'Entrée en Vigueur	76–77
Annexe 1: Exemples d'Informations Sectorielles à Fournir	
Annexe 2: Synthèse des Informations à Fournir	
Annexe 3: Caractéristiques Qualitatives des Etats Financiers	
Comparaison avec IAS 14	

Les normes, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à 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'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les entreprises 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 ».
4. **La présente Norme doit s'appliquer aux jeux complets d'états financiers publiés conformément aux Normes comptables internationales du secteur public (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, Présentation des états financiers.
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

Définitions contenues dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public

8. Les termes ci-après sont utilisés dans la présente Norme dans le sens qui leur est attribué dans les normes comptables internationales du secteur public IPSAS 2, « Tableau des flux de trésorerie », IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » et IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe ».

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.

Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

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

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

D'autres 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. Un glossaire des définitions fait l'objet d'une publication séparée.

Définition d'un secteur

9. 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 d'évaluer sa performance passée en

termes de réalisation d'objectifs et en vue de prise de décisions d'allocation future de ressources.

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 des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'entité présentant les états financiers, du coût des services fournis et 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 doit identifier ses différents secteurs selon les dispositions du paragraphe 9 de la présente Norme, et doit 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 d'évaluer la performance passée de l'entité en termes de réalisation de ses objectifs, et 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 de s'acquitter de leurs obligations de gestion, pour évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs, et 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 2 de IPSAS 1. Ces caractéristiques sont également synthétisées dans l'annexe 3 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 IASC 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 les productions importantes sont identifiées, leurs réalisations contrôlées, et 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 reflète des informations au niveau de l'État, du secteur financier public et du secteur commercial, et compléter 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 l'évaluation de la performance passée des principales activités de l'entité en termes de réalisation d'objectifs, et 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 **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, « Participations dans des coentreprises ».

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 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.

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 **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 **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.

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 le coût lié à la fourniture de certaines catégories de biens et de services ou à l'exercice de certaines activités et des 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 comptables internationales du secteur public. 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 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 doit être 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 doivent être 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 doit être 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 doit indiquer 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 doit indiquer la valeur comptable totale des actifs sectoriels pour chaque secteur.**
54. **Une entité doit indiquer la valeur comptable totale des passifs sectoriels pour chaque secteur.**
55. **Une entité doit indiquer, 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 prescrit que, lorsque des éléments de produits ou 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 corrections 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 abandons d'activités, les règlements de litiges et les reprises de provisions. L'encouragement dans le 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 au niveau des méthodes comptables appliquées par l'entité sont traités dans IPSAS 3, qui impose que des changements de méthodes comptables ne doivent être effectués que par une Norme comptable internationale du secteur public, ou si le changement doit se traduire par des informations sur les transactions, autres événements ou conditions fiables et plus pertinentes dans les états financiers de l'entité.
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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2003. Une application anticipée est encouragée.**
77. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe 1**Exemples de présentation d'informations sectorielles**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie de la Norme. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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 qui fournit également des services éducatifs à des conditions de marché au personnel de grandes sociétés, et 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.

INFORMATION SECTORIELLE

TABLEAU A – INFORMATION RELATIVE AUX SECTEURS (en millions d'unités monétaires)

	Primaire/secon daire		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	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
Total des produits sectoriels	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	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	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
Total des charges sectorielles	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	(96)	(85)
Frais de siège non affectés											<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
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			<u>8</u>	<u>7</u>
Excédent des activités ordinaires											4	3
Perte extraordinaire:dommages non assurés causés aux installations par un tremblement de terre		(3)									<u>0</u>	<u>(3)</u>
Solde net											<u>4</u>	<u>0</u>

INFORMATION SECTORIELLE

TABLEAU A – INFORMATION RELATIVE AUX SECTEURS (en millions d'unités monétaires)

	Primaire/secon daire		Supérieur		Services spéciaux		Autres services		Éliminations		Consolidé	
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											<u>35</u>	<u>30</u>
Actif total consolidé											<u>175</u>	<u>155</u>
Passifs sectoriels	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Passifs du siège non affectés											<u>40</u>	<u>55</u>
Passif total consolidé											<u>82</u>	<u>90</u>
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	–	–				

Note – Secteurs (tous les montants sont exprimés en millions d'unités monétaires)

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.

Annexe 2**Synthèse des informations à fournir**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à synthétiser les informations dont la présentation est requise par les paragraphes 52 à 75.

[¶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].

Annexe 3**Caractéristiques qualitatives de l'information financière**

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.

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 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

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle

de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Image fidèle

Pour qu'une information présente une image fidèle des opérations et d'autres événements, il y a lieu de la présenter conformément à la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement à leur forme juridique.

Prééminence de la substance sur la forme

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

Neutralité

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

Prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

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

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à:

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et

- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Célérité

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût / avantage

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

Comparaison avec IAS 14

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 18 « Information sectorielle » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (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 « 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 « entité », « produit », « état de la performance financière », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette ». Les termes équivalents dans IAS 14 sont « entreprise », « produit », « compte de résultat », « bilan » et « capitaux propres ».

IPSAS 19—PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 37 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org.uk

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

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

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

**IPSAS 19—PROVISIONS, PASSIFS EVENTUELS ET ACTIFS
EVENTUELS**

SOMMAIRE

	Paragraphe
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 Eventuels	20–21
Comptabilisation	22–43
Provisions	22–34
Obligation Actuelle	23–24
Événement Passé	25–30
Sortie Probable de Ressources Représentatives d'Avantages Economiques ou d'un Potentiel de Service	31–32
Estimation Fiable de l'Obligation	33–34
Passifs Eventuels	35–38
Actifs Eventuels	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'Evaluation	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
Dispositions Transitoires	110
Date d'Entrée en Vigueur	111–112
Annexe A - Tableaux: Provisions, Passifs Eventuels, Actifs Eventuels . Actifs et Remboursements	
Annexe B: Arbre de Décision	
Annexe C: Exemples: Comptabilisation	
Annexe D: Exemples: Informations à Fournir	
Annexe E: Exemples: Valeur Actuelle d'une Provision	
Comparaison avec IAS 37	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à définir les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels, 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 doit appliquer 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) **ceux résultant d'instruments financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur;**
 - (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) **ceux résultant des contrats passés avec les assurés dans les entités d'assurance; ou**
 - (e) **ceux couverts par une autre Norme comptable internationale du secteur public;**
 - (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'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 ».
4. La présente Norme s'applique aux instruments financiers (y compris les garanties) qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur.
5. **La présente Norme s'applique aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels des entités d'assurance autres que ceux résultant des contrats passés avec les assurés.**
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 figurent dans la Norme comptable internationale IAS 35 Abandon d'activités.¹

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

¹ Le Comité n'a pas encore traité la question de l'abandon d'activités, qui fait l'objet de la Norme comptable internationale IAS 35 Abandon d'activités. Conformément à la définition de IAS 35, le terme « abandon d'activités » utilisé dans la présente Norme fait référence à une composante d'une entité:

- (a) dont l'entité, agissant en vertu d'un plan unique:
 - (i) se sépare en quasi-totalité, par exemple en la cédant dans le cadre d'une transaction unique, soit par scission soit par apport d'actif au profit des détenteurs de l'entité;
 - (ii) se sépare par lots, par exemple, par la vente individuelle de ses actifs et le règlement de ses passifs de façon individuelle; ou
 - (iii) arrêt d'exploitation par abandon;
- (b) qui représente une activité/une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte; et
- (c) qui peut être distinguée sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières.

- (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 la détermination de ce qui constitue le « fait générateur d'obligation » que 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, « Présentation des états financiers » 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 comptable internationale du secteur public traite d'un type spécifique de provisions, de passifs éventuels ou d'actifs éventuels, l'entité applique la présente 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 IAS 19 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 comptables internationales du secteur public 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 obligation implicite 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 actif éventuel 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 passif éventuel 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 **contrats non (entièrement) exécutés** 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 **obligation juridique** 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 **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.

Un **fait générateur d'obligation** 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 **contrat déficitaire** 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 **provision** est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Une **restructuration** 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.**

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.

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 produise, 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 qui échappent partiellement au contrôle de l'entité et 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:

$$(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1 \text{ M}) + (5 \% \times 4 \text{ M}) = 400\ 000.$$

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, Impôts sur le résultat.

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 Annexe E). 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.
56. **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.**
57. 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

58. **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.**
59. 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.

60. 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 ce que la législation imposera et 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

61. **Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.**
62. 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 comptable internationale du secteur public traitant des actifs concernés.

Remboursements

63. **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.**
64. **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.**
65. 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.

66. 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.
67. 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.
68. 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

69. **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.**
70. 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

71. **Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.**
72. 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

73. **Des provisions ne doivent pas être comptabilisées pour des déficits nets d'activités opérationnelles futures.**
74. 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.
75. 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 IAS 36 Dépréciation d'actifs.

Contrats déficitaires

76. **Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle (nette de recouvrements) résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.**
77. 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.
78. De nombreux contrats représentatifs d'opérations d'échange (par exemple, certaines commandes de routine) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommée; 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.
79. 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.

80. 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

81. 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.
82. 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.
83. **Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité:**
- (a) **a 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.**
84. 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.

85. 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, par l'annonce publique des lignes directrices du plan, la vente ou le transfert d'actifs, la notification de l'intention d'annuler des contrats de location ou 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.
86. 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.
87. 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 reporting », si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur les états financiers.

88. 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.

89. Dans certains pays, 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); 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

90. **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.**
91. 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.
92. 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 Normes ou projets de Normes comptables internationales du secteur public comme par exemple IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » et IPSAS 20, « Information relative aux parties liées ».

Provisions pour restructuration

93. **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.**

94. 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.

95. 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.

96. 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 -Présentation

97. **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.

98. **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.**
99. **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.**
100. **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.**
101. 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.
102. 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.
103. 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.

104. 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).
105. **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.**
106. 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.
107. 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.
108. **Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque des informations imposées par les paragraphes 100 et 105, ce fait doit être signalé.**

109. **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.**

Dispositions transitoires

110. **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 ajuster le solde d'ouverture des soldes cumulés pour le premier exercice présenté et à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.**

Date d'entrée en vigueur

111. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.**
112. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe A

Tableaux - Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements

La présente annexe a pour objet de résumer les principales dispositions normatives. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives et doit être lue dans le contexte du corps intégral des dispositions normatives.

Provisions et passifs éventuels

<p>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.</p>		
<p>Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.</p>	<p>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n'imposera pas, une sortie de ressources.</p>	<p>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d'une sortie de ressources est faible.</p>
<p>Une provision est comptabilisée (paragraphe 22).</p> <p>Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphes 97 et 98).</p>	<p>Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).</p> <p>Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 100).</p>	<p>Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).</p> <p>Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 100).</p>

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).

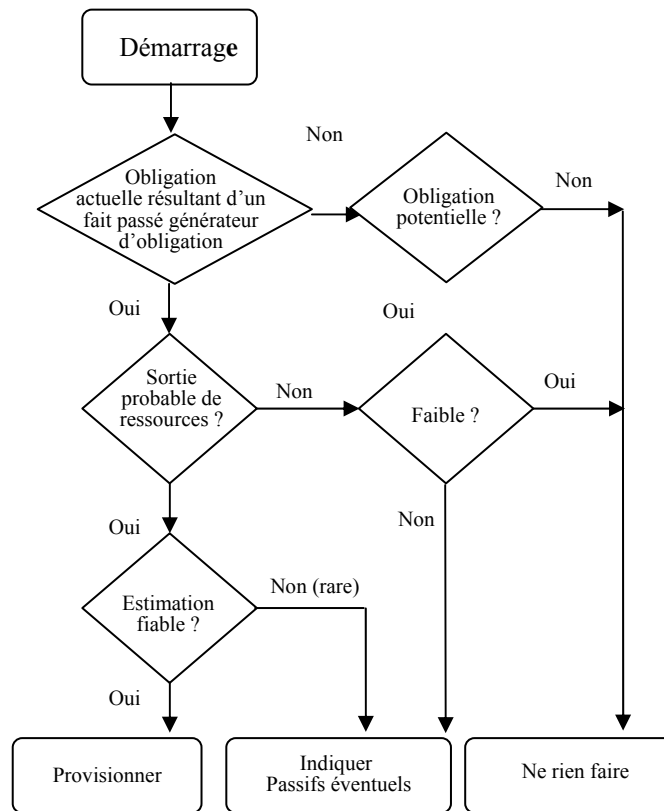
Remboursements

<p>Une partie ou la totalité des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursée par une autre partie.</p>		
<p>L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.</p>	<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 67).</p>	<p>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 (paragraphe 63 et 64).</p>	<p>Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 63).</p>
<p>Aucune information à fournir n'est imposée.</p>	<p>Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 98(c)).</p>	<p>Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 98(c)).</p>

Annexe B

Arbre de décision

Cet arbre de décision a pour objet de résumer les principales dispositions normatives relatives aux provisions et aux passifs éventuels qui entrent dans le champ d'application de la Norme. Il ne fait pas partie des dispositions normatives et doit être lu dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives. 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 Norme).



Annexe C**Exemples: Comptabilisation**

La présente annexe illustre l'application des dispositions normatives pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives.

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.

Les exemples renvoient aux paragraphes de la Norme qui sont particulièrement pertinents. L'annexe doit être lue dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives.

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.

Exemple 1: Garanties

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).

Exemple 2A: Terrains pollués - Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

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).

Exemple 2B: Pollution et obligation implicite

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).

Exemple 3: Gravière

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.

Exemple 4: Politique de remboursement

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 procédera 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).

Exemple 5A: Fermeture d'une division - Décision qui n'est pas mise en œuvre avant la date de reporting

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 (31 décembre 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).

Exemple 5B: Externalisation d'une division - Décision mise en œuvre avant la date de reporting

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).

Exemple 6: Obligation juridique d'équiper des locaux de filtres à air

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).

(b) 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).

Exemple 7: Reconversion du personnel suite à une modification du système d'imposition des résultats

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).

Exemple 8: Un contrat déficitaire

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).

Exemple 9: Une garantie unique

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.

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 — Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 31). La garantie est présentée en tant que passif éventuel sauf si l'on considère que la probabilité de sortie de ressources est faible (voir paragraphes 100 et 109).

(b) 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 - Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation de l'obligation (voir paragraphes 22, 31 et 109).

Note: Cet exemple traite d'une garantie unique. Si une entité a un portefeuille de plusieurs garanties similaires, elle évaluera ce portefeuille dans son ensemble pour déterminer si la sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable (voir paragraphe 32). Lorsqu'une entité donne des garanties en échange de commissions, les produits correspondants sont comptabilisés selon IPSAS 9, « Produits des activités ordinaires ».

Exemple 10: Une action en justice

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).

(b) 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 estimation du montant qui permettra d'éteindre l'obligation (voir paragraphes 22 à 24 et 109).

Exemple 11: Entretien et réparations

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.

Exemple 11A: Coûts de remise à neuf - Aucune disposition législative

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.

Exemple 11B: Coûts de remise à neuf - Disposition législative

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.

Annexe D

Exemples: Informations à fournir

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Deux exemples d'informations imposées par le paragraphe 98 sont présentés ci-après.

Exemple 1: Garanties

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.

Exemple 2: Coûts de démantèlement

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 %.

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.

Exemple 3: Dispense d'informations à fournir

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: Valeur actuelle d'une provision

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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).

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 %.

PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

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

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (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 « entité », « ressources », « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 19. Les termes équivalents de IAS 37 sont « entreprise », « produits », « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 19 contient les définitions de termes techniques utilisés dans IAS 37 et une définition supplémentaire de « contrats non (entièrement) exécutés ».
- Les exemples de l'annexe C ont été amendés pour mieux refléter le secteur public.
- IPSAS 19 contient une annexe supplémentaire (Annexe E) 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 LIÉES

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public 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). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 24 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - 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, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

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

IPSAS 20 - INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES**SOMMAIRE**

	Paragraphe
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	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à 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'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 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 membres proches de la famille d'une personne 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 principaux dirigeants 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 — des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer sur cette autre partie une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ou si la partie liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun. 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 la Norme comptable internationale du secteur public (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 au processus d'élaboration de la politique, par des opérations importantes entre entités faisant partie de la même entité économique, par l'échange de dirigeants ou 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, « Participations dans des entreprises associées ».

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans ces autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

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 par exemple 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 la rémunération des principaux dirigeants et des membres proches de la famille des principaux dirigeants pendant la période de reporting, les prêts qui leur sont consentis et les avantages qui leur sont accordés 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, « Présentation des états financiers » 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 de la responsabilité des administrateurs, des membres des organes de direction et du comité de direction inhérente au droit des sociétés, et 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 comptables internationales du secteur public 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. IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » impose que soient fournies des informations sur les éléments extraordinaires et sur les éléments des produits des activités ordinaires et des charges figurant dans le solde des activités ordinaires qui sont d'une importance, d'une nature et d'une incidence telles que fournir des informations sur eux est utile pour expliquer la performance de l'entité pour la période.

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 sont conformes aux relations opérationnelles normales entre les

entités, et 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 opérations. 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 en tant que telle.**
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. Il n'existe actuellement aucune Norme comptable internationale du secteur public relative à l'évaluation des avantages du personnel. Des indications relatives à l'évaluation de certains avantages du personnel existent dans la Norme comptable internationale IAS 19, « 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 à un autre titre que celui d'administrateur ou de membre de l'organe de direction de l'entité, ou 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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.**
43. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe

L'annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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: La Norme comptable internationale du secteur public (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

Les 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:

<u>Personne</u>	<u>Accordé</u>	<u>Remboursé</u>	<u>Encours</u>
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:

<u>Personne</u>	<u>Accordé</u>	<u>Remboursé</u>	<u>Encours</u>
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

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 20, « Information relative aux parties liées » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 24 (reformatée en 1994) « Information relative aux parties liées ». 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 la rémunération des principaux dirigeants et des membres de leur famille proche ainsi qu'à 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. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité » et « membres de l'organe de direction » dans IPSAS 20. Les termes équivalents dans IAS 24 sont « entreprise » et « administrateurs ».

IPSAS 21—DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public traite de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie dans le secteur public. La présente Norme s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 36, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 36 (2004) Dépréciation d'actifs dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

The Le texte approuvé des Normes comptables internationales (IFRS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASCF: Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

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

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes IFRS et IAS, les exposés sondages et autres publications de l'IASCF et de l'IASB.

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

**IPSAS 21—DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON
GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE**

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'Application.....	2–13
Définitions	14–19
Entreprises Publiques	15
Actifs Générateurs de Trésorerie	16–17
Amortissements	18
Dépréciation	19
Identification d'un Actif qui a pu Perdre de la Valeur	20–30
Évaluation de la Valeur de Service Recouvrable	31–46
Juste Valeur Diminuée des Coûts de Vente	36–39
Valeur d'utilité	40–46
Approche du Coût de Remplacement net d'Amortissement	41–43
Approche du Coût de Remise en Etat	44
Approche des Unités de Service	45
Application des Approches	46
Comptabilisation et Evaluation d'une Perte de Valeur	47–53
Reprise d'une Perte de Valeur	54–66
Redésignation d'Actifs	67
Informations à Fournir	68–74
Dispositions Transitoires	75–76
Date d'Entrée en Vigueur	77–78
Annexe A: Indices de Dépréciation – Exemples	
Annexe B: Évaluation d'une Perte de Valeur - Exemples	
Annexe C: Base des Conclusions	
Comparaison avec IAS 36 (2004)	

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 15, « Instruments financiers: Information à fournir et présentation »;
 - (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) d'autres actifs pour lesquels les dispositions comptables en matière de dépréciation sont incluses dans une autre Norme comptable internationale du secteur public.
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques (EP).**
4. **Les entités du secteur public qui détiennent des actifs générateurs de trésorerie au sens du paragraphe 14 doivent appliquer la Norme comptable internationale IAS 36, « Dépréciation d'actifs » 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.**
5. Le champ d'application de la présente Norme ne comprend pas la dépréciation d'actifs couverts par une autre Norme comptable internationale du secteur public. 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

IAS 36 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.

6. La présente Norme comprend des immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie dans son champ d'application. 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 aux immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie.
7. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs résultant des contrats de construction parce que les Normes comptables internationales du secteur public existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions de comptabilisation et d'évaluation de ces actifs.
8. La présente Norme ne s'applique pas aux actifs financiers compris dans le champ d'application de IPSAS 15, « Instruments financiers: Informations à fournir et présentation ». La dépréciation de ces actifs sera traitée dans la Norme comptable internationale du secteur public que l'IPSASB élabore d'après IAS 39 « Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation » pour traiter la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers.
9. 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, « Immeubles de placement ». 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.
10. 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, « Immobilisations corporelles ». En effet, selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, 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 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.
11. Conformément aux dispositions du paragraphe 4 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 IAS 36.

12. 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, « Comptabilisation des participations dans des entreprises associées »; et
 - (c) les coentreprises, telles que définies dans IPSAS 8, « Participations dans des coentreprises »;

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 IAS 36. Lorsque ces investissements sont classés comme des actifs non générateurs de trésorerie, ils sont traités selon la présente Norme.

13. La « Préface aux Normes internationales d'information financière » publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 14 ci-après. Ce sont des entités à but lucratif. En conséquence, elles doivent se conformer aux IFRS.

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.

La **valeur comptable** d'un actif est le montant *pour lequel un actif est comptabilisé* dans l'état de la situation financière après déduction de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

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.

L'**amortissement** est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

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 **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.

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.

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 **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.

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 des actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale. Un actif génère une rentabilité commerciale lorsqu'il est mis en œuvre d'une manière cohérente avec celle adoptée par une entité à but lucratif. La détention d'un actif en vue de générer « une rentabilité commerciale » indique qu'une entité envisage de réaliser des entrées de trésorerie positives à partir de cet actif (ou de l'unité dont cet actif fait partie) et de réaliser un bénéfice correspondant au risque lié à la détention de cet actif.
17. 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

18. 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). (cette distinction ne s'applique pas en français). Ces deux termes ont la même signification.

Dépréciation

19. 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 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

20. Les paragraphes 22 et 30 précisent quand la valeur de service recouvrable peut être déterminée.
21. Un actif non générateur de trésorerie est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur de service recouvrable. Le paragraphe 23 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.
22. **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.**
23. **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.**
 - (e) **Une décision d'arrêter la construction d'un actif avant qu'il ne soit achevé ou prêt à l'utilisation.**
 - (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.**
24. 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 l'entité n'aurait pas tenté d'y répondre ou y aurait répondu en n'acquérant pas l'actif considéré pour le test de dépréciation.
25. La liste du paragraphe 23 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.
26. 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. L'annexe A présente des exemples d'indices de dépréciation mentionnés au paragraphe 23.

27. Pour savoir si un arrêt de construction serait de nature à déclencher un test de dépréciation, l'entité doit évaluer si la construction a tout simplement été retardée ou reportée, s'il existe une intention de reprendre la construction dans un avenir proche ou 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.
28. Des indices provenant de l'information financière interne et indiquant qu'un actif peut être déprécié, conformément au paragraphe 23(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.

29. 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 23.

30. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à courir de l'actif, son mode d'amortissement ou sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme comptable internationale du secteur public 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

31. 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 32 à 46 énoncent la base d'évaluation de la valeur de service recouvrable.
32. 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.
33. 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 38 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.
34. 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.
35. 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.

Juste valeur diminuée des coûts de vente

36. 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.
37. 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.
38. 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.
39. 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 IAS 19 Avantages du personnel¹) 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.

¹ L'IPSASB a inclus l'élaboration d'une IPSAS relatif aux "avantages du personnel" dans son calendrier. Il est prévu que ce projet soit activé après l'achèvement de l'examen de IAS 19 par l'IASB.

Valeur d'utilité

40. 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 41 et 45, selon le cas.

Approche du coût de remplacement net d'amortissement

41. 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.
42. Les coûts de remplacement 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 remplacement ou de reproduction d'un actif sur une base optimisée reflète ainsi le potentiel de service requis pour l'actif.
43. 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

44. 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

45. 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

46. 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

47. Les paragraphes 48 à 53 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 ».
48. **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.

49. Comme indiqué au paragraphe 22, 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 23 à 29 décrivent les principaux indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue.
50. **Une perte de valeur doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**
51. **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 comptable internationale du secteur public l'impose.**
52. 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 net. Un passif ne peut être comptabilisé que si une autre Norme comptable internationale du secteur public 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.
53. **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

54. Les paragraphes 55 à 66 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur d'un actif comptabilisée au cours d'exercices antérieurs.
55. **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.**
56. **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.**
 - (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.**
57. Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 56 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 23.
58. La liste du paragraphe 56 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 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.
59. 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 doit faire l'objet d'une reprise.

60. 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 la durée d'utilité résiduelle, la méthode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la Norme comptable internationale du secteur public applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.
61. **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 64, être augmentée à hauteur de sa valeur de service recouvrable. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.**
62. 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 56 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.
63. 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 72, 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.
- 64. **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.**
- 65. **Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement dans le solde.**
- 66. **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

- 67. 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.

Informations à fournir

- 68. **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.**
 - (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.**
- 69. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.
- 70. Les informations imposées par le paragraphe 68 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, « Immobilisations corporelles ».

71. **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.**
 - (b) **Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde au cours de l'exercice.**
72. **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).**
 - (g) **Si la valeur de service recouvrable est la valeur d'utilité, l'approche utilisée pour déterminer la valeur d'utilité.**
73. **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 72:**
- (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).**
 - (b) **Les principaux événements et circonstances qui ont conduit à la comptabilisation de ces pertes de valeur et reprises de pertes de valeur.**
74. **Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur de service recouvrable des actifs pendant l'exercice.**

Dispositions transitoires

75. **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 comptable internationale du secteur public doivent être comptabilisées selon la présente Norme (c'est-à-dire dans le solde).**
76. 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 de IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Date d'entrée en vigueur

77. **Toute entité devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour un exercice antérieur, elle devra l'indiquer.**
78. 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 exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe A**Indices de dépréciation - Exemples**

La présente Annexe présente des exemples des indices de dépréciation analysés dans la Norme pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives.

Sources d'informations externes**(a) Disparition ou quasi-disparition de la demande ou du besoin exprimés pour les services fournis par l'actif.**

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:

- (i) 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;
- (ii) 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;
- (iii) 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
- (iv) 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*

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:

- (i) 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);
- (ii) 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
- (iii) Un matériel informatique devenu obsolète en raison du progrès technologique.

Environnement juridique ou politique

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:

- (iv) 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;
- (v) 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
- (vi) 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.

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:

- (i) Un bâtiment endommagé par un incendie, par une inondation ou par d'autres facteurs;
- (ii) Un bâtiment fermé suite à la détection de défauts dans sa structure;
- (iii) 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;
- (iv) Un barrage dont le déversoir a été réduit à la suite du contrôle de sa structure;

- (v) 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;
- (vi) Un pont sur lequel la charge de poids est réduite suite à la détection de défauts dans sa structure;
- (vii) Un navire de guerre endommagé dans une collision; et
- (viii) 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.**

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:

- (i) 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.
- (ii) 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.**

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:

- (i) 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
- (ii) 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.**

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.

Annexe B**Évaluation d'une perte de valeur - Exemples**

La présente annexe illustre l'application des dispositions normatives pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives. Les hypothèses considérées dans ces exemples servent uniquement d'illustrations et ne sont pas destinées à modifier ou à limiter les exigences de la Norme ou à indiquer l'adhésion de l'IPSASB aux situations ou aux méthodes illustrées. L'application des dispositions de la présente Norme peut nécessiter l'évaluation de faits et circonstances autres que ceux illustrés ici.

***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.*

Exemple 1: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans l'environnement technologique - Ordinateur central sous-utilisé

En 1999, la ville de Kermann a acheté un nouvel ordinateur central au prix de 10 millions UM². 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

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)	<u>5 714 286</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u><u>4 285 714</u></u>
c	Coût de remplacement	500 000
	Cumul des amortissements (c × 4 ÷ 7)	<u>285 714</u>
d	Valeur de service recouvrable	<u><u>214 286</u></u>
	 Perte de valeur (b – d)	 <u><u>4 071 428</u></u>

² Dans ces exemples, les valeurs monétaires sont désignées par unités monétaire (UM).

Exemple 2: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Quasi-disparition de la demande des services fournis par un actif non générateur de trésorerie – Application logicielle pour ordinateur central sous-utilisée

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

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 ($a \times 4 \div 7$)	<u>200 000</u>
B	Valeur comptable, 2003	<u>150 000</u>
C	Coût de remplacement	70 000
	Cumul des amortissements ($c \times 4 \div 7$)	<u>40 000</u>
D	Valeur de service recouvrable	<u>30 000</u>
	 Perte de valeur (b – d)	 <u>120 000</u>

Exemple 3: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

Changement important à long terme avec un effet négatif sur l'entité, survenu dans le mode d'utilisation – École utilisée comme entrepôt

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

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
		<hr/>
b	Valeur comptable, 2003	8 800 000
		<hr/> <hr/>
c	Coût de remplacement par un entrepôt de même capacité	4 200 000
	Cumul des amortissements (c × 6 ÷ 50)	504 000
		<hr/>
d	Valeur de service recouvrable	3 696 000
		<hr/> <hr/>
	Perte de valeur (b – d)	5 104 000
		<hr/> <hr/>

Exemple 4: Approche du coût de remplacement net d'amortissement

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

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

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 ($a \times 20 \div 40$)	<u>1 250 000</u>
B	Valeur comptable, 2003	<u><u>1 250 000</u></u>
C	Coût de remplacement	1 300 000
	Cumul des amortissements ($c \times 20 \div 40$)	<u>650 000</u>
D	Valeur de service recouvrable	<u><u>650 000</u></u>
	Perte de valeur (b – d)	<u><u>600 000</u></u>

Exemple 5: Approche du coût de remise en état**Dégradation physique – Un bus scolaire est endommagé dans un accident de circulation**

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

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 ($a \times 5 \div 10$)	100 000
B	Valeur comptable, 2003	100 000
C	Coût de remplacement	250 000
	Cumul des amortissements ($c \times 5 \div 10$)	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
		<hr/>
	Perte de valeur (b – e)	15 000

Exemple 6: Approche du coût de remise en état**Dégradation physique - Bâtiment détruit par un incendie**

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

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 ($a \times 19 \div 40$)	<u>23 750 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u>26 250 000</u>
c	Coût de remplacement (d'un nouvel immeuble)	100 000 000
d	Cumul des amortissements ($c \times 19 \div 40$)	<u>47 500 000</u>
	Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)	52 500 000
	Moins: coût de remise en état	<u>35 500 000</u>
e	Valeur de service recouvrable	<u>17 000 000</u>
	Perte de valeur (b – e)	<u>9 250 000</u>

Exemple 7: 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**

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

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)	<u>30 000 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u><u>50 000 000</u></u>
c	Coût de remplacement (immeuble à 20 niveaux)	85 000 000
	Cumul des amortissements (c × 15 ÷ 40)	<u>31 875 000</u>
d	Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles	<u><u>53 125 000</u></u>
e	Valeur d'utilité de l'immeuble après l'entrée en vigueur de la réglementation	
	(d × 16 ÷ 20)	<u><u>42 500 000</u></u>
f	Juste valeur de l'immeuble diminuée des coûts de vente après l'entrée en vigueur de la réglementation	<u><u>45 000 000</u></u>
g	Coût recouvrable (le plus élevé de e et f)	<u><u>45 000 000</u></u>
	Perte de valeur (b – g)	<u><u>5 000 000</u></u>

Exemple 8: Approche des unités de service**Indices provenant du système d'information interne – Coût de fonctionnement plus élevé du matériel d'impression**

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

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 ($a \times 5 \div 10$)	<u>20 000 000</u>
b	Valeur comptable, 2003	<u>20 000 000</u>
c	Coût de remplacement	45 000 000
	Cumul des amortissements ($c \times 5 \div 10$)	<u>22 500 000</u>
d	Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles	<u>22 500 000</u>
e	Valeur de service recouvrable ($d \times 75 \%$)	<u>16 875 000</u>
	Perte de valeur (b – e)	<u>3 125 000</u>

Base des Conclusions

La présente annexe donne les raisons pour lesquelles l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) soutient ou rejette certaines solutions relatives à la comptabilisation de la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie. Elle identifie également les circonstances dans lesquelles les dispositions de la présente IPSAS s'écartent des dispositions de IAS 36 et donne les raisons de ces écarts. La présente annexe ne fait pas partie des dispositions normatives.

Introduction

- C1. Les Normes comptables internationales du secteur public selon la méthode de la comptabilité d'exercice sont fondées sur les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (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 Dépréciation d'actifs 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.
- C2. 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 de IAS 36 sont expliquées dans les paragraphes ci-dessous.

- C3. 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

- C4. IAS 36 impose à l'entité de déterminer la valeur d'utilité comme étant la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif, ou des unités génératrices de trésorerie, et 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. Les dispositions de IAS 36 sont applicables aux actifs générateurs de trésorerie détenus par les entités du secteur public. La présente Norme impose aux entités d'appliquer IAS 36 dans la comptabilisation de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie dans le secteur public.

Actifs non générateurs de trésorerie

- C5. 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

- C6. 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.
- C7. 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

- C8. 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 différerait 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 net d'amortissement

- C9. 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

- C10. 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

- C11. 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

- C12. 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

- C13. IAS 36 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 de IAS 38 Immobilisations incorporelles. L'IPSASB n'a pas publié d'IPSAS sur les immobilisations incorporelles et n'a donc pas étudié la question de l'applicabilité aux immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie, dans le secteur public, des dispositions de IAS 36 en matière de dépréciation. Les immobilisations incorporelles non génératrices de trésorerie ne sont pas exclues du champ d'application de la présente Norme. Par conséquent, la présente Norme s'applique à ces actifs. Les immobilisations incorporelles du secteur public telles que celles qui reflètent la capacité de l'entité à délivrer des licences peuvent survenir dans un contexte générateur de trésorerie. D'autres immobilisations incorporelles peuvent survenir dans un contexte non générateur de trésorerie et doivent être soumises à des tests de dépréciation selon les dispositions de la présente Norme.

Groupe d'actifs et actifs de support

- C14. 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 dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie 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.
- C15. 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 C14 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

- C16. 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, « Immobilisations corporelles ». L'IPSASB estime que selon l'autre traitement autorisé dans IPSAS 17, 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.
- C17. 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 C18 et C19 ci-dessous.
- C18. 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 – 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.

- C19. 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.
- C20. La présente Norme impose de traiter la dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie selon IAS 36. IAS 36 s'applique aux immobilisations corporelles comptabilisées à leur montant réévalué. En conséquence, la présente Norme ne dispense pas d'un test de dépréciation les immobilisations corporelles génératrices de trésorerie comptabilisées à un montant réévalué.

Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie détenus par des entreprises publiques

- C21. 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 d'information financière (IFRS)* stipule clairement que les Normes IASB doivent être appliquées par des entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif; elles sont par conséquent tenues de se conformer aux IFRS et aux Normes comptables internationales (IAS). Les Normes comptables internationales du secteur public 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

- C22. 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

- C23. Le paragraphe 56(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 58 (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 56 (a) évoque une résurgence de la demande qui avait diminué en entraînant ainsi la comptabilisation d'une perte de valeur. Le paragraphe 58 (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.
- C24. Le paragraphe 58 (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 23 (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.
- C25. Le paragraphe 23 (c) mentionne « l'existence d'indices de dégradation physique d'un actif » comme un indice minimal de dépréciation. Le paragraphe 56 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, « Immeubles de placement ». 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 61 de la présente Norme.

Comparaison avec IAS 36 (2004)

La présente Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 21, « Dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie » traite de la dépréciation des actifs non générateurs de trésorerie dans le secteur public. Les différences majeures entre IPSAS 21 et la Norme comptable internationale IAS 36 (2004) « Dépréciation des actifs » 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 21 impose néanmoins de comptabiliser la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités du secteur public selon IAS 36.
- 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, « Immobilisations corporelles ». 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 des actifs biologiques liés à l'activité agricole, des actifs et passifs d'impôt différé, des coûts d'acquisition différés et 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 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 certains 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 » et « état de la situation financière » dans IPSAS 21. Les termes équivalents de IAS 36 sont « ressources », « valeur recouvrable », « compte de résultat » et « bilan ».

INTRODUCTION AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants élabore des normes comptables destinées aux entités du secteur public appelées Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, l'IPSASB est convaincu que les IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but.

L'IPSASB publie des IPSAS traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs pays. L'IPSASB encourage l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de chacune des IPSAS applicables.

IPSAS 22—PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–IN9
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 Etats Financiers Consolidés	43-44
Rapprochement avec les Modèles Statistiques d'Information Financière	45-46
Date d'Entrée en Vigueur	47-48
Annexe: Modifications Apportées aux autres Normes Comptables Internationales du Secteur Public	
Guide d'Application – Exemple de Structure des Etats Financiers	
Base des Conclusions	

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 et dans l'Annexe. 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.

Introduction

Raisons motivant la publication de l'IPSAS

- IN1. Les modèles statistiques d'information financière tels que le Système des comptes nationaux 1993 (SCN 93 mis à jour), le Manuel de statistiques de finances publiques 2001 (MSFP 2001), et le Système européen des comptes 1995 (SEC 95) exigent que les États compilent 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 souvent décrit comme incluant les entités ayant pour activité principale d'assurer les missions essentielles de l'État.
- IN2. Les IPSAS actuelles exigent des entités qu'elles préparent des états financiers comprenant les informations relatives à l'ensemble des ressources qu'elles contrôlent, et prescrivent les règles de consolidation de toutes les entités contrôlées. Les IPSAS stipulent également que les états financiers fournissent des informations relatives aux secteurs. Un secteur est défini comme 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 d'évaluer sa performance passée en termes de réalisation d'objectifs et pour décider de l'affectation future des ressources. » Les IPSAS n'exigent pas des entités du secteur public qu'elles incluent des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers.
- IN3. La présente Norme prévoit des dispositions à destination des États choisissant de fournir des informations concernant le secteur des administrations publiques et de préparer des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice, comme le préconisent les IPSAS. Les informations à fournir selon la présente Norme permettent de faire le lien avec les modèles statistiques d'information.

Principales caractéristiques de la présente Norme

- IN4. La présente Norme prévoit des dispositions en vue de préparer et présenter les informations relatives au secteur des administrations publiques. Elle ne s'applique qu'aux états financiers consolidés d'un État. Les informations fournies selon la présente Norme ont pour objet de décomposer les états financiers consolidés d'après le périmètre du secteur des administrations publiques tel qu'il est spécifié dans les modèles statistiques d'information financière. La Norme ne permet pas aux entités présentant des états financiers de consolider des informations concernant des entités non soumises à un contrôle commun, comme cela devrait être le cas pour les informations statistiques relatives aux finances publiques publiées par une agence statistique.
- IN5. La présente Norme exige que les entités choisissant de fournir des informations relatives au secteur des administrations publiques appliquent toutes les IPSAS à

ces informations, à l'exception d'IPSAS 6, « États financiers consolidés et individuels ». Les modèles statistiques d'information financière utilisent des règles de consolidation différentes de celles énoncées dans IPSAS 6; l'application d'IPSAS 6 ne permettrait pas de comparer les informations des états financiers avec les informations relatives au secteur des administrations publiques.

- IN6. La présente Norme exige que les investissements dans les secteurs des sociétés à participation étatique reçoivent un traitement différent de celui généralement imposé par les IPSAS. IPSAS 6 requiert une consolidation de l'ensemble des entités; la présente Norme, quant à elle, exige que les investissements dans le secteur des sociétés financières publiques et celui des sociétés non financières publiques soient présentés comme des investissements du secteur des administrations publiques.
- IN7. La présentation d'informations relatives au secteur des administrations publiques énoncée dans la présente IPSAS n'exempte pas les entités de se conformer à IPSAS 18, « Information sectorielle ».
- IN8. La présente Norme s'applique pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008, bien qu'une application anticipée soit encouragée.

IPSAS 22—PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

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 le paragraphe 15 de la présente Norme.
4. Les états financiers d'un État préparés conformément aux Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) fournissent une vue d'ensemble des actifs contrôlés et des passifs encourus par l'État, du coût des services rendus par ce dernier et 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 au secteur des sociétés de l'État exerçant principalement des activités marchandes (généralement désigné comme « secteur des sociétés financières publiques » et « secteur des sociétés non financières publiques ») ainsi que 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, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Le Secteur des administrations publiques comprend toutes les entités administratives de l'État, comme défini dans les modèles statistiques d'information financière.

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.**

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.

Entreprises publiques

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, le secteur des sociétés financières publiques et le secteur des sociétés non financières publiques. 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 l'ensemble des unités publiques centrales, étatiques et locales exerçant leurs activités sur le sol national, des caisses de sécurité sociale à tous les échelons d'autorité, et 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 une analyse détaillée du concept de contrôle tel qu'il est appliqué dans le secteur public et des 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 comptables internationales du secteur public.

- 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 dans les notes annexes, en ajoutant des colonnes distinctes dans les états financiers principaux, ou 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 pour les informations sectorielles.

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 choisissant de présenter des informations financières relatives au secteur des administrations publiques devra appliquer la présente Norme comptable internationale du secteur public 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 comptables internationales du secteur public 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. Conformément aux dispositions d'IPSAS 1, la communication d'informations comparatives n'est pas exigée pour l'exercice pour lequel cette Norme est appliquée pour la première fois.

Annexe

Modifications apportées aux autres Normes comptables internationales du secteur public

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 IPSAS 18, « Information sectorielle », le paragraphe 24 est modifié comme suit:

24. ...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 de transaction, 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 tel que défini dans les modèles statistiques d'information financière.

Guide d'application – Exemple de structure des états financiers

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 22 mais n'en fait pas partie intégrante.

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 le Secteur 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

PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES
SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

	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
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
	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
(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			Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques	Éliminations	Total État
	Réserve de réévaluation	Réserve de change	Excédents / (déficits) cumulés			
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)

PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES
SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

	Secteur des administrations publiques					
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

PRÉSENTATION D'INFORMATIONS FINANCIÈRES
SUR LE SECTEUR DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

	Secteur des administrations publiques		Sociétés financières publiques et sociétés non financières publiques		Éliminations		Total État	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
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 trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de la période	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

Base des conclusions

La présente Base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

- BC1. Le Système des Comptes Nationaux 1993 (SCN 93 mis 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 comptables internationales du secteur public (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 des états financiers conformes aux IPSAS et 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 habituellement 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'État 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, « États financiers consolidés et individuels » 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 de ces informations avec 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 serait synonyme d'augmentation de la transparence, n'engagerait aucun frais important et 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.

**IPSAS 23—PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS
CONTREPARTIE DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)**

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1–IN5
Objectif	1
Champ d'Application	2-6
Entreprises Publiques	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 Eventuels	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	76-105
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
Informations à Fournir	106-115
Dispositions Transitoires	116-123
Date d'Entrée en Vigueur	124-125
Annexe: Amendements aux autres Normes Comptables Internationales du Secteur Public	
Guide d'Application: Exemples	IG1-IG53
Base des Conclusions	BC1-BC26

Les paragraphes 1 à 125 constituent la Norme comptable internationale du secteur public 23, « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) », Tous les paragraphes ont la même autorité sauf mention contraire. Les parties, Objectif, Base des conclusions, et « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » constituent l'environnement général à prendre en compte lors de la lecture de IPSAS 23. 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.

Introduction

- IN1. L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a décidé d'élaborer une Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) sur les produits des opérations sans contrepartie directe car:
- (a) Les produits sans contrepartie directe (impôts et transferts) constituent la majorité des produits de la plupart des entités du secteur public; et
 - (b) jusqu'à maintenant, aucune norme internationale d'information financière généralement admise n'a traité de la comptabilisation et de l'évaluation des produits de l'impôt.
- IN2. Le Public Sector Committee (PSC), prédécesseur de l'ISASB, avait mis en place en 2002 un Comité de pilotage chargé des travaux préliminaires relatifs à la comptabilisation et à l'information financière à fournir pour les entités du secteur public au titre des produits résultant des opérations sans contrepartie directe. Sur la base des travaux du Comité de pilotage, le PSC a publié en janvier 2004 un Appel à commentaires, « Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts) ». Ces commentaires devaient être reçus au plus tard le 30 juin 2004.
- IN3. L'IPSASB a passé en revue les commentaires et a rédigé un Exposé-sondage au cours de ses réunions à partir de celle de 2004 et publié un Exposé-sondage définitif en janvier 2006, avec appel à commentaires au plus tard pour le 30 juin 2006. Lors de sa réunion de novembre 2006, l'IPSASB a passé en revue les commentaires reçus et a approuvé la publication de la présente Norme comptable internationale du secteur public.

Principales caractéristiques de l'IPSAS

- IN4. L'IPSAS:
- (a) adopte une approche par l'analyse des opérations par laquelle les entités sont tenues d'analyser les entrées de ressources générées par des opérations sans contrepartie directe pour déterminer si elles répondent à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation d'un actif, et si tel est le cas, déterminer si un passif doit en outre être comptabilisé;
 - (b) impose l'évaluation initiale à leur juste valeur à la date d'acquisition des actifs comptabilisés par suite d'une opération sans contrepartie directe;
 - (c) impose la comptabilisation, conformément aux principes établis dans IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », des passifs comptabilisés par suite d'une opération sans contrepartie directe;
 - (d) impose la comptabilisation des produits égaux à l'augmentation des

- actifs nets liée à une entrée de ressources;
- (e) fournit une méthodologie spécifique en ce qui concerne:
 - i. les impôts; et
 - ii. les transferts, dont:
 - 1. la remise de dette et la prise en charge de passifs;
 - 2. les amendes;
 - 3. les legs;
 - 4. les dons et donations, y compris les apports en nature;
 - 5. les services rendus en nature;
 - (f) permet, mais n'impose pas, la comptabilisation de services rendus en nature; et
 - (g) impose la présentation d'informations en annexe relatives aux produits d'opérations sans contrepartie directe.

Amendements à d'autres Normes comptables internationales du secteur public

IN5. La Norme inclut une annexe précisant les amendements apportés aux Normes IPSAS 12, « Stocks », IPSAS 16, « Immeubles de placement » et IPSAS 17, « Immobilisations corporelles. » Les IPSAS amendées imposeront que les stocks, les immeubles de placement ou les immobilisations corporelles acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à la juste valeur de l'élément à sa date d'acquisition.

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 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.
5. 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'International Public Sector Accounting Standards Board (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.

Entreprises publiques

6. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'IPSASB explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif; elles sont par conséquent tenues de se conformer aux IFRS.

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 **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 en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

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 **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie de valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie de valeur approximativement égale.

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 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.

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.
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 comptable internationale du secteur public. 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. Les états financiers de 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 conséquent, 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, « Produits des opérations avec contrepartie directe ».

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.

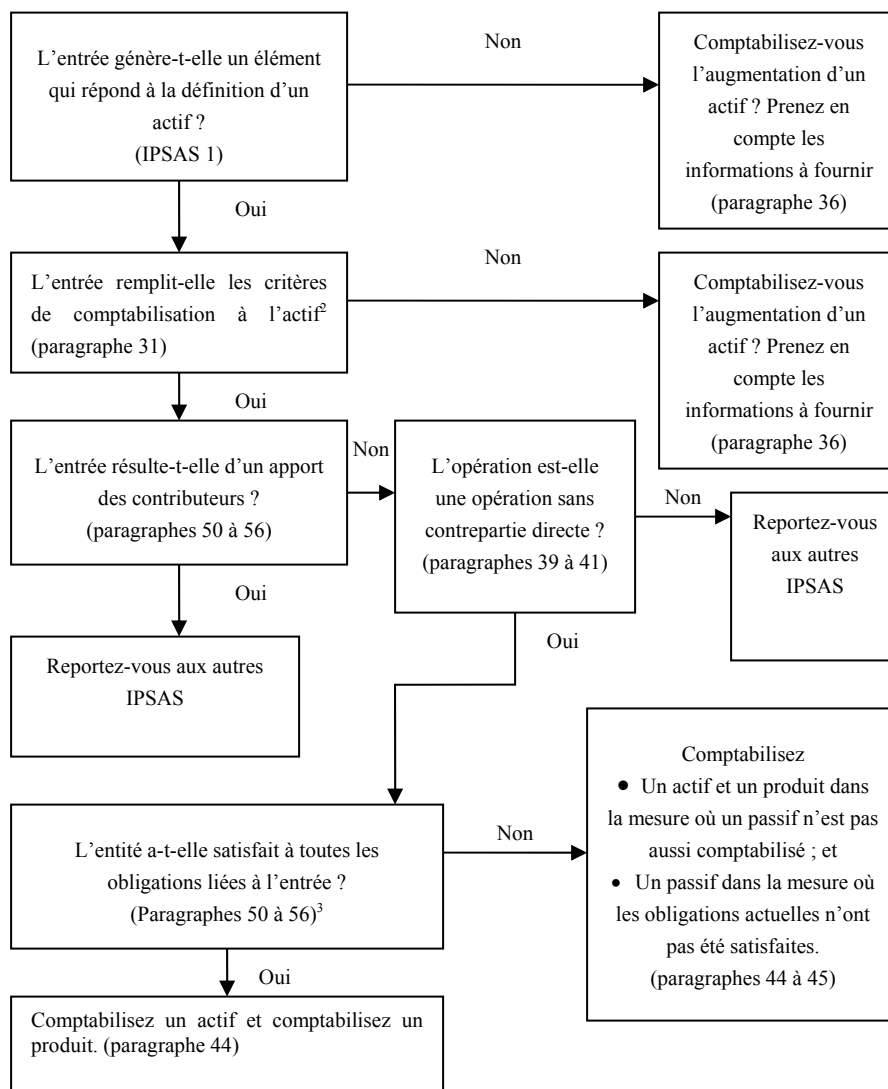
27. Les lois et les règlements fiscaux peuvent varier considérablement d'un pays à l'autre, mais ils ont un certain nombre de caractéristiques en commun. Les lois et les règlements fiscaux établissent le droit de l'État de recouvrer l'impôt, d'en identifier sa base de calcul, et d'établir les procédures 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 initiale de l'entrée 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 généré¹. 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 les Normes. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.

Illustration de l'analyse initiale de l'entrée de ressources¹



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 de l'expression « conditions imposées à un actif transféré, » et les critères de comptabilisation d'un passif sont pris en compte.

Comptabilisation des actifs

30. Les actifs sont définis dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers » 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 convient de transférer des fonds à une entité du secteur public (entité présentant les états financiers), que l'accord est irrévocable et 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, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels »).

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.

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 spécifique 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, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. »

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 de distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité pendant sa durée de vie ou 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 (b), 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'assujéti pendant la période fiscale;
- (b) à la taxe sur la valeur ajoutée sera le fait d'entreprendre une activité imposable par l'assujéti 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 58, 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 l'événement conférant à l'entité un droit à l'impôt n'a pas eu lieu et car 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, « Présentation des états financiers, » 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 95, 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 lorsqu'un droit est exécutoire et que 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 régler 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 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 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, « Produits des opérations avec contrepartie directe. »
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 40, 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 des IPSAS 12, 16 et 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 40 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 juste valeur de la dette remise. Celle-ci sera normalement 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 29. 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 102 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 97, 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, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. »

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.

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.**
 - (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.**
 - (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.**
- (d) **la nature et le type des grandes catégories de legs, de dons, 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, « Présentation des états financiers, » 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 du montant des passifs comptabilisés au titre des conditions et 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 l'apport de tels services à la réalisation par l'entité de ses objectifs pendant la période de reporting et sur 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 quelles catégories de produits d'opérations sans contrepartie directe sont comptabilisées selon la présente Norme, lesquelles ont été comptabilisées selon une méthode comptable non cohérente avec les dispositions de la présente Norme, et 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 période 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. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour 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.**
125. 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 périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Annexe

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public**IPSAS 1, « Présentation des états financiers »**

- A1. Dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » le paragraphe 89(f) doit être modifié comme suit:
- (f) Créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe ~~incluant~~ (impôts et transferts);

IPSAS 12, « Stocks »

- A1. Dans IPSAS 12, « Stocks », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 6.
- A2. Dans IPSAS 12, le paragraphe suivant doit être inséré entre les paragraphes 24 et 25:
- 11A. **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.**
- A3. Dans IPSAS 12, le paragraphe suivant doit être inséré entre les paragraphes 24 et 25:

Stocks acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe

- 24A. 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 aux lendemains d'une catastrophe naturelle. Dans ces circonstances, le coût du stock est sa juste valeur à la date de son acquisition.

IPSAS 16, « Immeubles de placement »

- A4. Dans IPSAS 16, « Immeubles de placement », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 6.
- A5. Dans IPSAS 16, les paragraphes 23 et 28 doivent être modifiés comme suit:
23. **Lorsqu'un immeuble de placement est acquis pour un coût nul ou symbolique par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
28. Un immeuble de placement peut être acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe ~~faire l'objet d'une donation ou d'un apport à l'entité. Par~~

exemple, un gouvernement national peut 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 peut également être acquis ~~pour un coût nul ou symbolique par le biais d'une opération sans contrepartie directe~~ par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'immeuble de placement est sa juste valeur à la date de son acquisition.

IPSAS 17, « Immobilisations corporelles »

- A6. Dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 12.
- A7. Dans IPSAS 17, les paragraphes 23 et 24 doivent être modifiés comme suit:
- 23. **Lorsqu'un actif est acquis ~~pour un coût nul ou symbolique~~ par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
- 24. Un élément immobilisation corporelle peut ~~faire l'objet d'un don ou d'un apport à l'entité~~ être acquis par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à une collectivité locale pour un coût nul ou 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 ~~pour un coût nul ou symbolique~~ par le biais 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.

Guide d'application

Évaluation, comptabilisation et présentation des produits des opérations sans contrepartie directe - Exemples

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 23 mais n'en fait pas partie intégrante.

Exemple 1: 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.

Exemple 2: Évaluation des produits d'imposition (paragraphe 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 1^{er} 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, « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Exemple 3: Taxe sur la valeur ajoutée (paragraphe 65)¹

- 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

¹ Certains pays emploient les termes « Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) » et « Taxe sur les biens et services » de manière interchangeable.

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 ».

Exemple 4: 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 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.

Exemple 5: 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.

Exemple 6: 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.

Exemple 7: 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 1^{er} 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 encourrent 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.

Exemple 8: 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 1^{er} 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).

Exemple 9: 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.

Exemple 10: 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.

Exemple 11: Transfert au profit d'une université du secteur public, assorti de restrictions (paragraphe 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, « Immobilisations corporelles. » 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.

Exemple 12: Subvention octroyée à d'autres collectivités, assortie de conditions (paragraphe 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.

Exemple 13: 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, « Produits des opérations avec contrepartie directe » et la norme nationale ou internationale pertinente traitant des actifs incorporels s'appliquent à cette opération.

Exemple 14: Remise des dettes (paragraphe 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.

Exemple 15: Achat de biens avec des composantes de contrepartie directe et des composantes sans contrepartie directe (paragraphe 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 « 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).

Exemple 16: Legs proposé (paragraphe 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.

Exemple 17: 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.

Exemple 18: 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.

Exemple 19: Assistance externe comptabilisée (paragraphe 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.

Exemple 20: Produits d'un organisme d'aide (paragraphe 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 1^{er} 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.

Exemple 21: 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.

Exemple 22: Présentation de services en nature non comptabilisés (paragraphe 938 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.

Exemple 23: Apport des contributeurs (paragraphe 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.

Exemple 24: Caractéristiques de contrat de subventions n'imposant pas la comptabilisation d'un passif (paragraphe 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.

Exemple 25: 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:

	20X2	20X1
	(CU',000)	(CU',000)
<u>État de la performance financière</u>		
Produits des opérations sans contrepartie directe		
Produit de l'impôt		
Produit de l'impôt sur le revenu (note 4)	XXX	XXX
Taxe sur les biens et services (note 5)	XXX	XXX
Droits de succession (note 6)	XX	XX
Produits des transferts		
Transferts provenant d'autres États	XXX	XXX
Dons, donations, biens en nature (note 13)	X	X
Services en nature (note 14)	X	X
<u>État de la situation financière</u>		
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 9b et 10b)	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 6 et 7).

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 20X5. 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.

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'International Public Sector Accounting Standards Board pour parvenir aux conclusions de IPSAS 23, « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts). » 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 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 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 internationales de présentation de l'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (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. Il est possible de les consulter sur le site de l'IFAC (www.ifac.org/Guidance/EXD-outstanding). 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 de IPSAS 16, « Biens de placement » et de 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, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. » L'IPSASB est informé également des amendements proposés à IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (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 produisait 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, « Présentation des états financiers, » 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 charges¹. 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, « Présentation des états financiers, » 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.

¹ OCDE, *Statistiques des recettes publiques* (Paris: OCDE Édition 2000), p. 267, §20-21.

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 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.

INTRODUCTION AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants élabore des normes comptables destinées aux entités du secteur public appelées Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, l'IPSASB est convaincu que les IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but.

L'IPSASB publie des IPSAS traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs pays. L'IPSASB encourage l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de chacune des IPSAS applicables.

INTRODUCTION AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de l'International Federation of Accountants élabore des normes comptables destinées aux entités du secteur public appelées Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, l'IPSASB est convaincu que les IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but.

L'IPSASB publie des IPSAS traitant de l'information financière selon la méthode de la comptabilité d'exercice et selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque les dispositions de ces Normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde. L'IPSASB reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir dans leurs pays. L'IPSASB encourage l'adoption des IPSAS et l'harmonisation des dispositions nationales avec les IPSAS. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de chacune des IPSAS applicables.

IPSAS 24—PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–IN9
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 Etats Financiers	47-53
Date d'Entrée en Vigueur	54-55
Guide d'Application: Exemples d'application	
Base des Conclusions	

La Norme comptable internationale du secteur public 24, « Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers » (IPSAS 24) 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 ». La Norme comptable internationale 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.

Introduction

Raisons motivant la publication de l'IPSAS

- IN1. La plupart des gouvernements préparent et publient leurs budgets financiers en tant que documents publics ou les rendent publics d'une autre manière. Les documents budgétaires sont largement distribués et promus. Le budget reflète les caractéristiques financières des plans de l'État pour la période à venir. C'est un outil clé de la gestion financière et du contrôle financier. Il est la composante centrale du processus qui permet la tutelle gouvernementale et parlementaire (ou similaire) des dimensions financières des activités.
- IN2. En outre, certaines entités individuelles peuvent être tenues ou peuvent décider de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). Dans de tels cas, l'entité est aussi tenue publiquement responsable de sa conformité à son(ses) budget(s) approuvé(s), et de sa performance par rapport à ce(s) dernier(s).
- IN3. Préalablement à la publication de la présente Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS 24), IPSAS 1, «Présentation des états financiers» recommandait mais n'imposait pas l'inclusion dans les états financiers d'une comparaison avec les montants budgétés lorsque les états financiers et le budget sont établis sur la même base. Toutefois, il se peut que le(s) budget(s) dont l'entité est tenue publiquement responsable ne soit(soient) pas préparé(s) ou présenté(s) sur la même base que celle des états financiers. IPSAS 1 n'imposait, ni ne recommandait de présenter une comparaison avec le budget dans ces circonstances. Elle ne fournissait pas non plus de guide sur les informations à communiquer ou sur le mode de présentation si une entité décidait d'effectuer une telle comparaison.
- IN4. La présente Norme identifie les informations devant être fournies par des entités qui sont tenues publiquement responsables de respecter leur(s) budget(s) approuvé(s) et de leur performance par rapport à leur(s) budget(s) approuvé(s) que le budget et les états financiers aient été ou non préparés et présentés sur la même base.

Principales caractéristiques de l'IPSAS

Applicabilité

- IN5. La Norme s'applique aux entités du secteur public qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s), selon des exigences législatives ou d'autres dispositions normatives imposées à l'entité ou respectées à titre volontaire pour améliorer la transparence de la présentation de leur information financière. Elle impose à de telles entités de communiquer dans leurs états financiers ou dans d'autres rapports certaines informations sur les montants inscrits au budget et les montants réels. Elle n'impose pas que les entités du secteur public rendent publics leurs budgets approuvés ; elle ne spécifie pas non plus d'exigences relatives à la formulation ou à la présentation de budgets approuvés rendus publics.

Informations à fournir

- IN6. La présente Norme impose que les états financiers des entités du secteur public qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s) comprennent:
- (a) Une comparaison des montants réels et des montants inscrits au budget initial et au budget définitif. Cette comparaison doit être faite selon la même convention comptable que celle adoptée pour le budget, même si cette convention est différente de celle adoptée pour les états financiers. 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 (*budget out-turn*) », « exécution du budget » ou des termes similaires peuvent être utilisés avec le même sens que le terme « réel » ;
 - (b) Une explication des différences significatives entre les montants inscrits au budget 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 ; et
 - (c) Un rapprochement des montants réels sur une base budgétaire avec les montants réels présentés dans les états financiers lorsque la convention comptable diffère de la base budgétaire.
- IN7. La présente IPSAS permet de faire la comparaison entre les montants inscrits au budget et les montants réels dans les états financiers en tant que colonnes budgétaires supplémentaires dans les principaux états financiers uniquement lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.
- IN8. La présente Norme impose aussi la présentation d'une explication des raisons motivant les différences entre le budget initial et le budget définitif, y compris le fait de savoir si ces différences résultent de réaffectations au sein du budget ou d'autres facteurs, tels que des changements de politique, des calamités naturelles ou d'autres événements imprévus. Ces informations peuvent être fournies dans les notes annexes aux états financiers ou dans un rapport publié préalablement aux états financiers ou conjointement ou simultanément avec ces derniers.
- IN9. La présentation d'une information comparative relative à la période précédente n'est pas exigée pour les informations à fournir spécifiées par la présente Norme.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR
PUBLIC IPSAS 24****PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE
DANS LES ÉTATS FINANCIERS 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 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 le respect du(des) budget(s) approuvé(s) desquels elles sont tenues publiquement responsables et, 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 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.
5. 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, 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 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.

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 EP sont définies dans la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 1, « Présentation des états financiers. »¹

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 Normes comptables internationales du secteur public selon la méthode de la comptabilité d'exercice et dans les Normes comptables internationales du secteur public 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.

¹ L'IPSASB a récemment révisé et a publié de nouveau un certain nombre de IPSAS. La référence à une IPSAS dans la présente Norme s'applique à une IPSAS révisée, publiée au mois de décembre 2006.

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 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.

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 comptable internationale du secteur public (IPSAS) 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 comptables internationales du secteur public. 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, 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 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 dans d'autres rapports ou documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et que 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 (« état 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 B 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 États /provinces et le niveau de l'administration locale. Dans certaines juridictions, l'État peut contrôler l'administration des États / provinces et l'administration locale, consolider ces administrations dans ses états financiers et 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 États/provinces ou l'administration locale, ses états financiers ne consolideront pas les administrations des États/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 classer 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 adoptée 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 est préparé pour la même période, englobe les mêmes entités et 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 comptable internationale pour le secteur public à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.**
55. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public 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 - Exemples d'application

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 24 mais n'en fait pas partie intégrante.

- A. État de comparaison des montants inscrits au budget et des montants réels – budget selon la méthode de la comptabilité de caisse**
- B. Méthode de la colonne supplémentaire – le budget annuel et les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice**
- C. Extrait des informations dans les notes**
- D. Information recommandée dans les notes: budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse**

A. 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	Différence: Budget définitif et
	Initiaux	Définitifs		
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Accords d'assistance				
Organismes publics internationaux	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)

* 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.

(en unités monétaires)	<u>Montants budgétés</u>		Montants réels sur une base	<i>Différence: Budget définitif et</i>
	Initiaux	Définitifs		
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X	X

B. 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	<i>*Différence: Budget initial et réel</i>
	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

* 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.

Réel 20XX-1	(en unités monétaires)	Réel 20XX	Budget définitif 20XX	Budget initial 20XX	<i>*Différence: Budget initial et réel</i>
X	Attribuable aux: Détenteurs de l'entité contrôlante	X	X	X	X
X	Intérêt minoritaire	X	X	X	X
X		X	X	X	X

C. 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 1^{er} 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'état 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.)

PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

D. 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 1 ^{ère} année	Budget révisé en 1 ^{ère} année	1 ^{ère} année réel sur base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Budget cible pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé en 2 ^{ème} année	2 ^{ème} 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
Ressources: Cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activités de transaction	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE									
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
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)

* 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.

PRÉSENTATION DE L'INFORMATION BUDGÉTAIRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS

(en milliers d'unités monétaires)	Année d'origine du budget biennal	Budget cible pour la 1^{ère} année	Budget révisé en 1^{ère} année	1^{ère} année réel sur base comparable	Solde disponible pour la 2^{ème} année	Budget cible pour la 2^{ème} année	Budget révisé en 2^{ème} année	2^{ème} année réel sur base comparable	<i>Différence: Inscrit au budget et réel sur la période budgétaire</i>
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

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 24 mais n'en fait pas partie intégrante.

Champ d'application de la Norme

- BC1. 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) approuv(és) dont ils/elles sont tenues responsables.
- BC2. 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) approuv(és) 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 ».
- BC3. De nombreux États et entités publiques qui rendent public(s) leur(s) budget(s) approuv(és) 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 dans les notes annexes à leurs états financiers ou dans la discussion et l'analyse de la direction ou 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'International Public Sector Accounting Standards Board (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.

- BC4. 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 comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) devrait être élaborée pour traiter de ces matières.

Besoin exprimé pour une Norme comptable internationale du secteur public

- BC5. La Norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » explique que le but des états financiers englobe la présentation d'informations pour que l'entité s'acquitte de son obligation de reddition de comptes quant à sa situation financière, sa performance et ses flux de trésorerie et 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.
- BC6. 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.
- BC7. 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.
- BC8. 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. 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 comptable internationale pour le secteur public 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.

- BC9. 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

- BC10. 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.

- BC11. 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 budget initial et du budget définitif

BC12. 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.

BC13. 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

BC14. 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.

BC15. 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.

BC16. 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

BC17. 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

BC18. 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.

BC19. 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 IPSAS.

Exonération de la disposition de présenter des montants comparatifs

- BC20. 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.
- BC21. 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 comptable internationale pour le secteur public 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.

Introduction

Des normes comptables destinées au secteur public

Le Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants (le Comité) met au point des normes comptables recommandées pour les entités du secteur public, appelées Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). Pleinement conscient des avantages substantiels de la cohérence et de la comparabilité d'informations financières d'un pays à l'autre, le Comité est convaincu que les normes IPSAS joueront un rôle essentiel pour atteindre ce but. L'adoption des IPSAS par les États permettra d'améliorer tant la qualité que la comparabilité des informations financières publiées par des entités du secteur public dans le monde.

Les normes IPSAS sont élaborées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice et par des entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse.

Le Comité reconnaît le droit des États et des normalisateurs comptables nationaux à établir des directives et des normes comptables pour l'information financière à fournir. Le Comité estime que la présente Norme constitue une importante étape dans le sens de l'amélioration de la cohérence et de la comparabilité de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, et encourage dès lors l'adoption de cette Norme. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IPSAS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la présente IPSAS.

Le Comité encourage les États à progresser dans le sens de la méthode de la comptabilité d'exercice et à harmoniser les dispositions nationales avec les IPSAS préparées pour être appliquées par des entités adoptant la méthode de la comptabilité d'exercice. Les entités qui souhaitent adopter la méthode de la comptabilité d'exercice à l'avenir pourront trouver utiles d'autres publications du Comité, et en particulier l'Étude 14 *Transition vers la comptabilité d'exercice: Commentaires pour les États et les entités du secteur public*.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

Structure de la Norme

La présente Norme se compose de deux parties:

- La première partie est obligatoire. Elle énonce les dispositions applicables à toutes les entités présentant des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle définit la méthode de la comptabilité de caisse, énonce des dispositions relatives aux informations à fournir dans les états financiers et les notes justificatives, et traite d'un certain nombre de problématiques spécifiques d'information financière. Les dispositions de cette partie de la Norme doivent être appliquées par les entités qui déclarent se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les sections 1 à 1.8 de la Partie 1 de la présente Norme ont été publiées en 2003. La section 1.9, « Présentation des informations budgétaires dans les états financiers » a été émise en 2006. Des amendements ont été apportés aux paragraphes 1.3.4(c), 1.3.7, 1.3.9(c) et à l'Annexe 1 de la première partie, en 2006, suite à la publication de la Section 1.9.

- La deuxième partie n'est pas obligatoire. Elle identifie les méthodes comptables et les informations à fournir complémentaires qu'une entité est encouragée à adopter pour améliorer sa reddition de comptes financiers et la transparence de ses états financiers. Elle comprend des explications relatives aux méthodes alternatives de présentation de certaines informations.

Les paragraphes 2.1.1 à 2.1.59 des Sections 2.1, Sections 2.2 et des Annexes 2, 3, 4 et 5 ont été publiés en 2003. Les paragraphes 2.1.37 à 2.1.40 ont été ajoutés à la deuxième partie en 2006 afin d'encourager la communication de certaines informations en matière de montants budgétés et de montants réels, et le paragraphe 2.1.36 et l'Annexe 2 ont été révisés en conséquence.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

SOMMAIRE

Introduction	
Structure de la Norme	
Première partie: Dispositions normatives	
Objectif	Paragraphes
1.1 Champ d'application des dispositions	1.1.1 – 1.1.7
1.2 La comptabilité de caisse	1.2.1 – 1.2.9
Définitions	1.2.1 – 1.2.9
Méthode de la comptabilité de caisse	1.2.2
Équivalents de trésorerie	1.2.3 – 1.2.5
Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers	1.2.6 – 1.2.9
Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir	1.3.1 – 1.3.38
1.3 Définitions	1.3.1 – 1.3.3
États financiers	1.3.4 – 1.3.11
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	1.3.12 – 1.3.29
Classement	1.3.17
Postes, rubriques et sous-totaux	1.3.18
Présentation pour un montant net	1.3.19 – 1.3.23
Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité	1.3.24 – 1.3.29
Méthodes comptables et notes explicatives	1.3.30 – 1.3.38
Structure des notes	1.3.30 – 1.3.31
Sélection et application des méthodes comptables	1.3.32 – 1.3.38
1.4 Considérations générales	1.4.1 – 1.4.25
Durée de l'exercice	1.4.1 – 1.4.3
Célérité	1.4.4
Date d'autorisation	1.4.5 – 1.4.6
Informations relatives à l'entité	1.4.7 – 1.4.8

	Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt	1.4.9 – 1.4.12
	Cohérence de la présentation	1.4.13 – 1.4.15
	Informations comparatives	1.4.16 – 1.4.20
	Identification des états financiers	1.4.21 – 1.4.25
1.5	Correction d'erreurs	1.5.1 – 1.5.5
1.6	États financiers consolidés	1.6.1 – 1.6.21
	Définitions	1.6.1 – 1.6.4
	Entité économique	1.6.2 – 1.6.4
	Périmètre des états consolidés	1.6.5 – 1.6.15
	Procédures de consolidation	1.6.16 – 1.6.19
	Informations à fournir en matière de consolidation	1.6.20
	Dispositions Transitoires	1.6.21
1.7	Monnaie étrangère	1.7.1 – 1.7.8
	Définitions	1.7.1
	Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère	1.7.2 – 1.7.8
1.8	Date d'entrée en vigueur des sections 1.1 à 1.7 de la première partie et dispositions transitoires	1.8.1 – 1.8.3
	Date d'entrée en vigueur	1.8.1
	Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés	1.8.2 – 1.8.3
1.9	Présentation des informations budgétaires dans les états financiers	1.9.1 – 1.9.48
	Définitions	1.9.1 – 1.9.7
	Budgets approuvés	1.9.2 – 1.9.4
	Budget initial et budget final	1.9.5 – 1.9.6
	Montants réels	1.9.7
	Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.9.8 – 1.9.32
	Champ d'application	1.9.9 – 1.9.10
	Comparaison des montants budgétés et des montants réels	1.9.11 – 1.9.16
	Présentation	1.9.17 – 1.9.19
	Niveau de regroupement	1.9.20 – 1.9.22
	Modifications entre le budget initial et le budget final	1.9.23 – 1.9.24

	Base comparable	1.9.25 – 1.9.30
	Budgets pluriannuels	1.9.31 – 1.9.32
	Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d'application du Budget	1.9.33 – 1.9.40
	Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable	1.9.41 – 1.9.46
	Date d'entrée en vigueur de la section 1.9 de la première partie	1.9.47 – 1.9.48
	Annexe 1: Illustration des dispositions normatives de la première partie de la norme	
	Deuxième partie: Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée	
2.1	Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée	2.1.1 – 2.1.63
	Définitions	2.1.1 – 2.1.2
	Avantages économiques futurs ou potentiel de service	2.1.2
	Continuité d'activité	2.1.3 – 2.1.5
	Éléments extraordinaires	2.1.6 – 2.1.14
	Distincts des activités ordinaires	2.1.8
	Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible	2.1.9
	Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité	2.1.10
	Identifier les éléments extraordinaires	2.1.11 – 2.1.14
	Opérations administrées	2.1.15 – 2.1.22
	Recouvrement des produits	2.1.18 – 2.1.20
	Flux de trésorerie "de transit"	2.1.21
	Transferts versés	2.1.22
	Présentation des principales catégories de flux de trésorerie	2.1.23 – 2.1.30
	Information relative aux parties liées	2.1.31 – 2.1.32
	Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets	2.1.33 – 2.1.40
	Comparaison avec les budgets	2.1.36 – 2.1.40
	États financiers consolidés	2.1.41 – 2.1.48

	Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles	2.1.44 – 2.1.48
	Coentreprises	2.1.49 – 2.1.50
	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.51 – 2.1.63
	Le retraitement des états financiers	2.1.53 – 2.1.58
	Informations comparatives	2.1.59
	États financiers consolidés	2.1.60 – 2.1.61
	Sélection et utilisation de l'indice général des prix	2.1.62 – 2.1.63
2.2	États et autres entités du secteur public ayant l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice	2.2.1 – 2.2.5
	Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie	2.2.1 – 2.2.2
	Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique	2.2.3 – 2.2.5
	Annexe 2: Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme	
	Annexe 3: Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2	
	<i>Tableaux des flux de trésorerie</i>	
	Annexe 4: Caractéristiques qualitatives des états financiers	
	Annexe 5: Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière	

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE

PREMIÈRE PARTIE: DISPOSITIONS NORMATIVES

La première partie de la présente Norme énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les Normes, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à prescrire de quelle manière les états financiers à usage général doivent être présentés selon la méthode de la comptabilité de caisse.

L'information relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie d'une entité est nécessaire à des fins de reddition de comptes et fournit une base utile pour évaluer la capacité de l'entité à générer un volume de trésorerie adéquat à l'avenir ainsi que les sources et les utilisations probables de cette trésorerie. Dans la prise et l'évaluation de décisions relatives à l'affectation des ressources de trésorerie et à la pérennité des activités de l'entité, les utilisateurs doivent comprendre les échéances et le caractère certain des entrées et des sorties de trésorerie.

La conformité aux dispositions et aux recommandations de cette Norme améliorera l'exhaustivité et la transparence de l'information financière relative aux sorties, aux entrées et aux soldes de trésorerie de l'entité. Cela renforcera également la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités qui adoptent la méthode de la comptabilité de caisse.

1.1 Champ d'application des dispositions

- 1.1.1 *Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité de caisse, telle que définie dans la présente Norme, doit appliquer les dispositions de la première partie de la présente Norme pour la présentation de ses états financiers annuels à usage général.*
- 1.1.2 On entend par états financiers à usage général, les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques. Les utilisateurs d'états financiers à usage général sont notamment les contribuables, les élus, les créanciers, les fournisseurs, les médias et les membres du personnel. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel.
- 1.1.3 La présente Norme s'applique aussi bien aux états financiers à usage général d'une entité distincte qu'aux états financiers consolidés à usage général d'une entité économique comme par exemple l'État. Elle impose de préparer un état des entrées et des sorties de trésorerie qui comptabilise la trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers, ainsi que la présentation des méthodes comptables et des notes explicatives. Elle impose également que les montants réglés pour le compte de l'entité présentant les états financiers par des tiers soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie.
- 1.1.4 *Une entité dont les états financiers sont conformes aux dispositions de la première partie de la présente Norme doit mentionner ce fait. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à la présente Norme que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la première partie de la Norme.*
- 1.1.5 *La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.*
- 1.1.6 La *Préface aux Normes internationales d'information financière* publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont définies au paragraphe 1.2.1 ci-après. Ce sont des entités à but lucratif. En conséquence, elles sont tenues de se conformer aux IFRS et aux Normes comptables internationales (IAS).
- 1.1.7 L'International Accounting Standards Board (IASB) a été constitué en 2001 en remplacement de l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les IAS publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB.

1.2 La comptabilité de caisse

Définitions

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

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie.

La méthode de la comptabilité de caisse désigne une convention comptable qui ne comptabilise les opérations et autres événements que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.

Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie.

Les sorties de trésorerie sont des flux de trésorerie sortants.

Les entrées de trésorerie sont des flux de trésorerie entrants.

Le contrôle de la trésorerie existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.

Une entreprise publique est une entité présentant simultanément les caractéristiques suivantes:

- (a) *il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre;*
- (b) *elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité;*
- (c) *dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts;*
- (d) *elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale); et*
- (e) *elle est contrôlée par une entité du secteur public.*

Méthode de la comptabilité de caisse

1.2.2 La méthode de la comptabilité de caisse ne comptabilise les opérations et les événements que lorsque l'entité constate une entrée ou une sortie de trésorerie (ou d'équivalents de trésorerie). Les états financiers préparés selon la méthode

de la comptabilité de caisse procurent aux lecteurs des informations relatives aux sources de trésorerie levées pendant la période, aux objectifs pour lesquels la trésorerie a été utilisée et aux soldes de trésorerie à la date de reporting. Dans les états financiers, les grandeurs mesurées sont essentiellement les soldes de trésorerie et leurs variations. Les notes aux états financiers peuvent fournir des informations supplémentaires à propos des passifs, tels que les dettes fournisseurs et les emprunts, et certains actifs autres que de la trésorerie, tels que les clients, les placements et les immobilisations corporelles.

Équivalents de trésorerie

- 1.2.3 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible, en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en actions sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie.
- 1.2.4 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme donnant lieu à des entrées de trésorerie. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.
- 1.2.5 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité et non des augmentations ou des diminutions de la trésorerie qu'elle contrôle. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de fonds en caisse en équivalents de trésorerie.

Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers

- 1.2.6 La trésorerie est contrôlée par une entité lorsqu'elle peut utiliser cette trésorerie pour réaliser ses propres objectifs ou pour obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie, et exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages. La trésorerie encaissée par l'entité, ou attribuée ou accordée à celle-ci, qu'elle peut utiliser pour financer ses objectifs opérationnels, acquérir des actifs financiers ou rembourser sa dette, est contrôlée par l'entité.
- 1.2.7 Les montants déposés sur le compte bancaire d'une entité sont contrôlés par celle-ci. Dans certains cas, la trésorerie qu'une entité publique:

- (a) encaisse pour le compte de l'État (ou d'une autre entité) est déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé ou un autre compte général de l'État; et
- (b) est appelée à transférer à des tiers pour le compte de l'État est initialement déposée sur son propre compte bancaire avant transfert au destinataire autorisé.

Dans ces cas, l'entité contrôlera la trésorerie uniquement au cours de la période pendant laquelle cette dernière se trouve sur son compte bancaire avant transfert au compte de recettes consolidé, à tout autre compte bancaire contrôlé par l'État ou à des tiers. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes. Les paragraphes 2.1.15 à 2.1.22 de la deuxième partie de la présente Norme fournissent des indications supplémentaires sur le traitement des flux de trésorerie qu'une entité administre pour le compte d'autres entités.

- 1.2.8 Dans certains pays, un État gère les dépenses de ses ministères particuliers et d'autres entités par le biais d'une fonction centralisée de trésorerie, généralement désignée comme une base de « compte unique ». Dans le cas d'accords de ce type, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas leurs propres comptes bancaires. Les fonds de l'État sont alors gérés par une entité centrale, par le biais d'un compte d'État « unique » ou d'une série de comptes. L'entité centralisée effectuera des paiements pour le compte de ministères après autorisation et documentation appropriée. En conséquence, les divers ministères et les entités ne contrôlent pas la trésorerie qui leur a été attribuée ou qu'ils ont été autorisés à dépenser. Dans ces cas, les dépenses effectuées par des divers ministères et entités sont portées dans une colonne distincte intitulée « compte de trésorerie » (ou une colonne décrite de manière similaire) dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.24(a).
- 1.2.9 Dans certains cas, la fonction centralisée de trésorerie sera exercée par une entité qui contrôle le(s) compte(s) bancaire(s) dont émanent les paiements exécutés pour le compte des divers ministères opérationnels et d'autres entités. Dans ces cas, les transferts en faveur de ces comptes bancaires et les paiements effectués au départ de ces comptes bancaires reflètent des entrées et des sorties de trésorerie que l'entité centralisée administre pour le compte des divers ministères opérationnels et autres entités. Le paragraphe 1.3.13 précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent des opérations que l'entité administre pour le compte d'autres entités et qui sont comptabilisées dans les états financiers principaux peuvent être présentés pour le montant net. Le paragraphe 1.4.9 impose la présentation d'informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la

date de reporting qui ne sont pas disponibles pour une utilisation par l'entité ou qui sont soumis à des restrictions externes.

1.3 Dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir

Définitions

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

*Les **méthodes comptables** sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.*

***Importance relative:** Une information présente une importance relative si son omission ou son inexactitude peut avoir, pour des utilisateurs, une incidence sur les décisions ou les évaluations basées sur les états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, compte tenu des circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude.*

*La **date de reporting** est la date du dernier jour de la période à laquelle se rapportent les états financiers.*

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

1.3.2 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important d'opérations qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données agrégées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un poste qui, considéré individuellement, n'est pas significatif, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un élément trop peu significatif pour justifier une présentation séparée dans les états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

1.3.3 Le principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales du secteur public pour les informations à fournir d'importance non significative.

États financiers

1.3.4 *Une entité doit préparer et présenter des états financiers à usage général qui comprennent les composantes suivantes:*

(a) *un état des entrées et sorties de trésorerie qui:*

- (i) *comptabilise toutes les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité; et*
 - (ii) *identifie distinctement les paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité selon le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme;*
- (b) *les méthodes comptables et notes explicatives; et*
- (c) *une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne consacrée au budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie, conformément au paragraphe 1.9.8 de la présente Norme, lorsque l'entité rend public son budget approuvé*
- 1.3.5** *Lorsqu'une entité décide de présenter des informations préparées selon une base différente de la méthode de la comptabilité de caisse telle que définie dans la présente Norme ou encore imposée par le paragraphe 1.3.4(a) ou 1.3.4(c), ces informations doivent être présentées dans les notes aux états financiers.*
- 1.3.6 Les états financiers à usage général englobent l'état des entrées et des sorties de trésorerie, tous les autres états qui présentent des informations additionnelles à propos des entrées de trésorerie, des sorties de trésorerie et des soldes de trésorerie contrôlés par l'entité, ainsi que les méthodes comptables et les notes. Selon les dispositions du paragraphe 1.3.4(a) (i) ci-dessus, seuls les entrées de trésorerie, les sorties de trésorerie et les soldes de trésorerie contrôlés par l'entité présentant les états financiers seront comptabilisés comme tels dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans tout autre état qui pourrait être préparé. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.4(c) précédent, les états financiers à usage général peuvent inclure une comparaison des montants budgétés et des montants réels, sous la forme d'un état financier additionnel.
- 1.3.7 Le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme impose de présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie certains paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité présentant les états financiers. Les paiements effectués par des tiers ne satisferont pas à la définition de trésorerie, de sorties et d'entrées de trésorerie exposée au paragraphe 1.2.1 de la présente Norme, et ne seront pas présentés comme des entrées et des sorties de trésorerie contrôlées par l'entité présentant les états financiers dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états qui pourraient être préparés par l'entité présentant les états financiers. Le paragraphe 1.9.17 de la présente Norme stipule qu'une entité ne peut présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable. Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas

préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée.

- 1.3.8 Les notes aux états financiers comprennent des descriptions ou des tableaux plus détaillés ou des analyses des montants présentés dans les états financiers, de même que des informations additionnelles. Elles contiennent des informations dont la présente Norme impose ou encourage la présentation et peuvent englober d'autres informations considérées comme nécessaires pour parvenir à une image fidèle et améliorer la reddition de comptes.
- 1.3.9 La présente Norme n'interdit pas à une entité d'inclure dans ses états financiers à usage général des états supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie visé au paragraphe 1.3.4. ci-dessus. En conséquence, les états financiers à usage général peuvent également inclure des états additionnels qui, par exemple:
- (a) présentent des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie pour de grandes catégories de fonds telles que le fonds consolidé du revenu;
 - (b) fournissent des informations additionnelles à propos des sources et de l'organisation des emprunts ainsi que la nature et le type des sorties de trésorerie; ou
 - (c) fournissent une comparaison des montants budgétés et des montants réels.

Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.5. ci-dessus, tout état additionnel ne présentera que les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui sont contrôlés par l'entité.

- 1.3.10 Les entités qui présentent leurs états financiers d'après la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des postes qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Parmi les exemples des types d'informations qui peuvent être rassemblées figurent les détails:
- (a) des créances, dettes fournisseurs, emprunts et autres passifs, actifs autres que de la trésorerie et comptes de régularisation;
 - (b) des engagements et des passifs éventuels; et
 - (c) des indicateurs de performance et de réalisation d'objectifs de fourniture de services.
- 1.3.11 Les entités préparant des états financiers à usage général selon la présente Norme peuvent présenter de telles informations dans les notes aux états financiers lorsque ces informations s'avèrent probablement utiles aux utilisateurs. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être clairement décrites et immédiatement compréhensibles. Si elles ne sont pas présentées dans les états financiers eux-mêmes, les comparaisons avec

les budgets doivent également être incluses dans les notes. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion d'informations relatives aux actifs et passifs autres que de la trésorerie ainsi qu'une comparaison avec le budget dans les états financiers à usage général.

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

- 1.3.12 *L'état des entrées et des sorties de trésorerie doit présenter les montants suivants pour la période de reporting:*
- (a) *le total des entrées de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité;*
 - (b) *le total des sorties de trésorerie de l'entité présentant séparément la sous-classification du total des sorties de trésorerie d'après une base de classification appropriée pour les activités de l'entité;*
 - (c) *les soldes de trésorerie de l'entité à l'ouverture et à la clôture.*
- 1.3.13 *Le total des entrées et des sorties de trésorerie, ainsi que les entrées et sorties de trésorerie relatives à chaque sous-classification d'entrée et de sortie doivent être présentés pour le montant brut; les entrées et sorties de trésorerie peuvent toutefois être présentées pour le montant net lorsque:*
- (a) *elles résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie; ou*
 - (b) *elles concernent des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.*
- 1.3.14 *Les postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie lorsque cette présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité.*
- 1.3.15 La présente Norme impose à toutes les entités de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie qui fournisse les soldes de l'entité à l'ouverture et à la clôture, le total des entrées et sorties de trésorerie pour la période de reporting, et leurs sous-classifications. Cela permettra d'assurer que les états financiers présentent une information approfondie sur les soldes de trésorerie de l'entité et sur leurs variations sur la période dans un format accessible et compréhensible pour les utilisateurs.
- 1.3.16 La présentation d'informations sur des questions telles que les soldes de trésorerie de l'entité, que cette trésorerie provienne d'impôts, d'amendes, de cotisations ou d'emprunts et qu'elle soit dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs financiers ou de rembourser la

dette améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures.

Classement

1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Le total des entrées de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les entrées de trésorerie selon qu'elles se rapportent à: des taxations ou autorisations budgétaires; des subventions et donations; des emprunts; des produits de la sortie d'immobilisations corporelles; et d'autres activités permanentes de négoce et de fourniture de services. Le total des sorties de trésorerie peut être classé de manière, par exemple, à identifier les sorties de trésorerie selon qu'elles se rapportent à: des activités permanentes de fourniture de services, y compris des transferts à des parties prenantes ou à d'autres États ou entités; des programmes de réduction de dette; l'acquisition d'immobilisations corporelles; et toute activité de négoce. D'autres présentations sont également possibles, par exemple les entrées de trésorerie peuvent être classées d'après leurs sources et les sorties de trésorerie peuvent être classées d'après leur nature, leur fonction, ou d'après le programme au sein de l'entité, suivant ce qui est approprié.

Postes, rubriques et sous-totaux

1.3.18 Les facteurs à prendre en considération pour déterminer quels postes, rubriques et sous-totaux doivent être présentés au sein de chaque sous-classification conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.14 ci-dessus comprennent: l'évaluation de l'importance relative probable des informations à fournir aux utilisateurs et la mesure dans laquelle les explications et informations nécessaires sont présentées dans les notes aux états financiers. Les paragraphes 2.1.23 à 2.1.30 de la deuxième partie de la présente Norme énoncent les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à fournir dans les notes aux états financiers ou dans les états financiers eux-mêmes. Il est probable que dans de nombreux cas, mais pas nécessairement dans tous les cas, ces informations satisferont aux dispositions du paragraphe 1.3.12 ci-avant.

Présentation pour un montant net

1.3.19 La présente Norme impose de présenter les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie pour un montant brut, sauf dans les circonstances visées au

paragraphe 1.3.13 ci-avant. Les paragraphes 1.3.20 et 1.3.21 ci-dessous précisent les circonstances dans lesquelles la présentation pour un montant net peut se justifier.

- 1.3.20 Les États et les ministères ainsi que d'autres entités publiques peuvent administrer des opérations et intervenir de toute autre manière en tant que mandataires ou pour le compte de tiers. Ces opérations administrées et de mandataire peuvent comprendre l'encaissement de produits pour le compte d'une autre entité, le transfert de fonds à des bénéficiaires autorisés ou la garde de fonds pour le compte de parties prenantes. Des exemples de telles activités peuvent inclure:
- (a) l'encaissement d'impôts par un échelon d'autorité pour le compte d'un autre échelon d'autorité, hormis les impôts encaissés par un État pour son propre compte dans le cadre d'un accord de partage d'impôts;
 - (b) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une institution financière;
 - (c) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements ou une fiducie;
 - (d) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte;
 - (e) des transferts par un ministère à des tiers conformément à la législation, ou à une autre autorité publique; et
 - (f) des fonds administrés par une entité centrale selon le principe du « compte unique » pour la gestion des dépenses de l'État (visés au paragraphe 1.2.8).
- 1.3.21 Dans de nombreux cas, la trésorerie qu'une entité reçoit dans le cadre des opérations qu'elle administre en tant que mandataire pour d'autres sera déposée sur des comptes de fiducie, ou directement sur le compte bancaire des destinataires ultimes de cette trésorerie. Dans ces cas, l'entité ne contrôlera pas la trésorerie qu'elle reçoit relativement aux opérations qu'elle administre, et ces flux de trésorerie ne feront pas partie des entrées, des sorties, ou des soldes de trésorerie de l'entité. Toutefois, dans d'autres cas, les entrées de trésorerie seront déposées sur des comptes bancaires contrôlés par l'entité agissant en tant que mandataire; et la réception ou le transfert de cette trésorerie sera présentée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de l'entité.
- 1.3.22 Dans certains cas, les montants des flux de trésorerie découlant des opérations administrées qui « transitent » par le compte bancaire de l'entité peuvent s'avérer importants par rapport aux opérations propres de l'entité, et le contrôle peut n'intervenir que pendant une courte période, avant le transfert des montants vers leurs destinataires ultimes. Cela peut également

être le cas pour d'autres flux de trésorerie, y compris, par exemple, les avances relatives aux opérations suivantes, et les remboursements correspondants:

- (a) acquisition ou cession de placements; et
- (b) d'autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

1.3.23 La comptabilisation de ces opérations pour un montant brut peut affecter la capacité des états financiers de certaines autorités et entités publiques à communiquer des informations relatives aux entrées et sorties de trésorerie résultant des activités propres de l'entité. En conséquence, la présente Norme permet de compenser des entrées et des sorties de trésorerie et de les présenter pour un montant net dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, dans les circonstances visées au paragraphe 1.3.13 ci-dessus.

Paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité

1.3.24 *Lorsque, pendant une période de reporting, un tiers éteint directement les obligations d'une entité ou acquiert des biens et des services au bénéfice de l'entité, celle-ci doit indiquer dans des colonnes séparées, dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie:*

- (a) *le total des sorties effectuées par des tiers qui font partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité; et*
- (b) *le total des sorties effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers, en indiquant séparément une sous-classification des sources et des utilisations du total des sorties, d'après une base de classification adaptée aux activités de l'entité.*

De telles informations ne doivent être indiquées que lorsque, pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avisée par le tiers ou le bénéficiaire que ce paiement a été réalisé ou qu'elle a vérifié la sortie de toute autre manière.

1.3.25 Lorsqu'un État gère les dépenses de ses divers ministères et autres entités par le biais d'une fonction de trésorerie centralisée ou un accord de « compte unique », les sorties sont effectuées pour le compte des ministères et autres entités par une entité centralisée après autorisation et documentation appropriées par le ministère. Dans ces cas, le ministère ou l'autre entité ne contrôle pas les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie. Toutefois, le ministère ou l'autre entité tire des avantages des sorties effectuées pour son compte, et la connaissance du montant de ces

sorties sert aux utilisateurs à identifier les ressources de trésorerie que l'État a appliquées aux activités de l'entité pendant la période. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, le ministère ou l'autre entité présente dans une colonne distincte de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant des sorties effectuées par l'entité centralisée pour son compte, ainsi que les sources et les utilisations du montant dépensé, selon une sous-classification appropriée. Ces informations permettront aux utilisateurs d'identifier le montant total des sorties réalisées, l'objet pour lequel elles ont été effectuées, et si, par exemple, les paiements ont été effectués depuis des montants attribués ou autorisés en provenance des recettes générales ou de fonds spécifiques ou d'autres sources.

- 1.3.26 Dans certains pays, des ministères ou d'autres entités peuvent être dotés de comptes bancaires propres et contrôler certaines entrées de trésorerie, certaines sorties de trésorerie ou certains soldes de trésorerie. Dans ces pays, des décisions ou instructions de l'État peuvent également imposer à un ministère ou une autre entité de l'État de régler certaines obligations d'un autre ministère ou d'une autre entité, ou d'acquérir certains biens ou services pour le compte d'un autre ministère ou d'une autre entité. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, l'entité présentant les états financiers présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses faites pour son compte pendant la période de reporting. Cela aidera les utilisateurs à identifier le total des ressources de trésorerie de l'entité économique qui ont été appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et les sources et utilisations de ces ressources de trésorerie.
- 1.3.27 Dans certains cas, des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers acquièrent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou éteignent les obligations de celle-ci. Par exemple, un État peut financer l'exploitation d'un programme de santé ou d'enseignement d'une autorité publique provinciale ou municipale en payant directement des fournisseurs de services, et en acquérant et en transférant à d'autres autorités publiques les fournitures nécessaires pendant la période. De même, un État ou une organisation indépendante d'aide peut régler directement à un entrepreneur la construction d'une route pour le compte d'une autorité donnée plutôt que fournir les fonds directement à cette autorité elle-même. Ces paiements peuvent prendre la forme d'une subvention ou d'une autre aide, ou d'un prêt destiné à être remboursé. Dans de tels cas, l'autorité provinciale ou municipale ne reçoit pas de la trésorerie (ou des équivalents de trésorerie) directement de l'autre entité, ou n'obtient pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'une facilité similaire mise en place à son avantage par l'autre entité. En conséquence, le montant réglé ou payé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Toutefois, l'autorité tire un avantage des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.

- 1.3.28 Le paragraphe 1.3.24(b) ci-dessus impose que l'entité présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle l'appartient. Cela permettra aux utilisateurs d'identifier le total des ressources de trésorerie appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et la mesure dans laquelle ces ressources sont fournies par des parties qui font, et qui ne font pas, partie de l'autorité à laquelle l'entité présentant les états financiers appartient. Dans certains cas, à la date de reporting, une entité peut ne pas être consciente que des paiements ont été effectués pour son compte par des tiers pendant la période de reporting. Cela peut se produire lorsqu'une entité n'a pas été formellement avertie du paiement du tiers ou ne peut vérifier qu'un paiement attendu s'est produit. Le paragraphe 1.3.24 ci-dessus impose que des paiements de tiers ne soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avertie que ces paiements ont été effectués ou qu'elle en vérifie l'exécution d'une autre manière.
- 1.3.29 Les sous-classifications (ou catégories) des sources et des utilisations de paiements de tiers qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.24(a) et 1.3.24(b) sont affaire de jugement professionnel. Les facteurs qui seront pris en compte pour exercer ce jugement figurent au paragraphe 1.3.17.

Méthodes comptables et notes explicatives

Structure des notes

1.3.30 *Les notes aux états financiers d'une entité doivent:*

- (a) *présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations importantes et autres événements; et*
- (b) *fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.*

1.3.31 *Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.*

Sélection et application des méthodes comptables

1.3.32 *Les états financiers à usage général doivent présenter des informations qui sont:*

- (a) *compréhensibles;*

- (b) *pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre et des comptes à rendre; et*
- (c) *fiables en ce sens:*
 - (i) *qu'elles représentent une image sincère des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie de l'entité et des autres informations présentées;*
 - (ii) *qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris; et*
 - (iii) *qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.*

1.3.33 La qualité de l'information fournie dans les états financiers à usage général détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 1.3.32 impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière. L'annexe note également que la diffusion en temps opportun de l'information peut avoir une incidence tant sur la pertinence que sur la fiabilité de l'information financière. La conservation d'enregistrements comptables complets et exacts pendant la période de reporting est essentielle pour la production en temps opportun d'états financiers à usage général.

1.3.34 *Le chapitre des notes des états financiers consacré aux méthodes comptables doit décrire chaque méthode comptable spécifique nécessaire pour une bonne compréhension des états financiers, y compris la mesure dans laquelle l'entité a appliqué des dispositions transitoires de la présente Norme.*

1.3.35 *Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.*

1.3.36 Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables examinent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie communiqués. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour la période et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme précise que les états financiers à usage général comprennent les méthodes comptables et les notes explicatives. En conséquence, les dispositions du paragraphe 1.3.34 ci-dessus s'appliquent également aux notes aux états financiers.

1.3.37 *Lorsqu'une entité décide d'inclure dans ses états financiers des informations qu'elle est encouragée à fournir d'après la deuxième partie*

de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux dispositions du paragraphe 1.3.32 ci-dessus.

- 1.3.38 La deuxième partie de la Norme encourage la présentation d'informations additionnelles dans les notes aux états financiers. Lorsque de telles informations sont présentées, elles doivent être compréhensibles et satisfaire aux autres caractéristiques qualitatives d'information financière.

1.4 Considérations générales

Durée de l'exercice

- 1.4.1 *Les états financiers à usage général doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entité modifie sa date de reporting et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers, elle doit indiquer:*

- (a) *la(les) raison(s) l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année; et*
- (b) *le fait que des montants comparatifs peuvent ne pas être comparables.*

- 1.4.2 La date de reporting est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour mieux faire concorder son cycle d'information financière et son cycle budgétaire, l'entité peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de reporting. Dans ce cas, il est important de mentionner la raison du changement de la date de reporting et que les utilisateurs prennent conscience que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables.

- 1.4.3 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

Célérité

- 1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de reporting. Une entité doit être à même d'émettre ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting, même si un délai de trois mois au plus est fortement recommandé. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entité ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas

communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreux pays, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

Date d'autorisation

1.4.5 *Une entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si un autre organe a le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.*

1.4.6 La date d'autorisation est la date à laquelle les états financiers ont obtenu l'approbation de la personne ou de l'organisme habilité à finaliser ces états en vue de leur publication. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. Il importe également que les utilisateurs connaissent les rares cas dans lesquels des personnes ou des organismes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication. Parmi les personnes ou organismes susceptibles d'avoir le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, on peut citer, à titre d'exemple, les ministres, l'autorité à laquelle l'entité est rattachée, le parlement ou un organe de représentation élu. Si des changements sont effectués, les états financiers modifiés constituent un nouvel ensemble d'états financiers.

Informations relatives à l'entité

1.4.7 *Une entité doit indiquer l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée ailleurs dans les informations publiées avec les états financiers:*

- (a) *le domicile et la forme juridique de l'entité, ainsi que le pays dans lequel elle exerce ses activités;*
- (b) *une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités;*
- (c) *une référence à l'éventuelle réglementation qui régit les activités de l'entité; et*
- (d) *le nom de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).*

1.4.8 La présentation des informations requises par le paragraphe 1.4.7 permettra aux utilisateurs d'identifier la nature des activités de l'entité et de comprendre l'environnement législatif et institutionnel dans lequel il opère. C'est une contrainte nécessaire pour des raisons de reddition de comptes et qui permettra aux utilisateurs de comprendre et d'évaluer les états financiers de l'entité.

Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt

- 1.4.9 *Une entité doit présenter dans les notes aux états financiers, accompagnés d'un commentaire, la nature et le montant:*
- (a) *des soldes de trésorerie significatifs qui ne sont pas disponibles pour être utilisés par l'entité;*
 - (b) *des soldes de trésorerie significatifs qui sont soumis à des restrictions externes; et*
 - (c) *des lignes de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des engagements en capital, en indiquant toutes les limitations à l'utilisation de ces lignes de crédit.*
- 1.4.10 Les soldes de trésorerie détenus par une entité ne seraient pas disponibles pour être utilisés par l'entité lorsque, par exemple, une entité contrôlée opère dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par l'entité contrôlante ou par d'autres entités contrôlées.
- 1.4.11 Les soldes de trésorerie contrôlés par une entité peuvent être soumis à des restrictions qui limitent l'objet ou le calendrier de leur utilisation. Cette situation se rencontre fréquemment lorsqu'une entité reçoit une subvention ou une donation qui doit être utilisée pour un objet précis. Elle peut également survenir lorsqu'à la date de reporting, une entité détient sur ses propres comptes de la trésorerie qu'elle a encaissée pour d'autres tiers en sa capacité de mandataire mais qu'elle n'a pas encore transférée à ces parties. Même si ces soldes sont contrôlés par l'entité et présentés comme un solde de trésorerie de l'entité, une présentation distincte du montant de ces postes est utile pour les lecteurs.
- 1.4.12 Des lignes de crédit non utilisées représentent une source potentielle de trésorerie pour une entité. La présentation du montant de ces lignes par type significatif permet aux lecteurs d'évaluer la disponibilité de cette trésorerie, et la mesure dans laquelle l'entité en a fait usage pendant la période de reporting.

Cohérence de la présentation

- 1.4.13 *La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins:*
- (a) *qu'un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des opérations; ou*
 - (b) *qu'un changement de présentation soit imposé par un amendement futur à la présente Norme.*

- 1.4.14 Une restructuration majeure des accords de fourniture de services, la création d'une nouvelle entité publique ou la disparition d'une entité publique majeure existante, une acquisition ou une sortie significative ou l'examen d'une présentation générale des états financiers à usage général de l'entité pourraient suggérer que l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou d'autres états financiers individuels doivent être présentés différemment. Ainsi, un État peut céder une banque d'épargne publique qui constitue l'une de ses entités contrôlées les plus significatives tandis que l'entité économique résiduelle s'occupe essentiellement de fournir des services administratifs et de conseil. Dans ce cas, la présentation des états financiers identifiant l'activité d'institution financière comme étant l'activité principale de l'État sera probablement sans pertinence.
- 1.4.15 L'entité ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si l'avantage d'une présentation différente est manifeste. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon le paragraphe 1.4.19. Si une entité se conforme aux Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation destiné à assurer la conformité avec des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la nouvelle présentation est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

Informations comparatives

- 1.4.16 *Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale du secteur public, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées à présenter dans les états financiers et requises par la présente Norme, sauf en ce qui concerne les états financiers relatifs à l'exercice pendant lequel cette Norme est appliquée pour la première fois. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.*
- 1.4.17 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie et énumère certaines informations qu'il est impératif de fournir dans cet état et dans les notes correspondantes. La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations supplémentaires. Lorsque des états financiers sont préparés en plus de l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou lorsque des informations dont la présentation est encouragée par la deuxième partie de la présente Norme sont fournies, la présentation d'informations comparatives est également encouragée.
- 1.4.18 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période.

Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la dernière date de reporting et qui n'est pas encore réglé, peuvent être indiqués dans les états financiers de l'exercice. Les utilisateurs tirent avantage de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de reporting de l'exercice antérieur et selon laquelle des mesures ont été prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.

- 1.4.19 *Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dont la présentation dans les états financiers est imposée, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas praticable) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas praticable de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraînés ce reclassement.*
- 1.4.20 Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles il est impraticable de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne puisse pas reconstituer l'information. Dans de telles circonstances, l'entité indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs.

Identification des états financiers

- 1.4.21 *Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.*
- 1.4.22 La présente Norme s'applique uniquement aux états financiers; elle ne s'applique pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide de la présente Norme des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de la présente Norme.
- 1.4.23 *Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être mises en évidence et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:*
- (a) *le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers;*
 - (b) *le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou l'entité économique;*

- (c) *la date de reporting ou l'exercice couvert par les états financiers, selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;*
 - (d) *la monnaie de présentation; et*
 - (e) *le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.*
- 1.4.24 Les dispositions du paragraphe 1.4.23 sont normalement satisfaites par la présentation, sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, lorsque les états financiers sont lus de manière électronique, des pages séparées ne peuvent pas être utilisées. Dans de tels cas, les postes identifiés au paragraphe 1.4.23 sont présentés avec une fréquence suffisante pour assurer une compréhension adéquate des informations données.
- 1.4.25 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

1.5 Correction d'erreurs

- 1.5.1 *Lorsque intervient une erreur liée au solde de trésorerie présenté dans les états financiers, le montant de l'erreur liée aux périodes antérieures doit être présenté en ajustant la trésorerie en début de période. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.*
- 1.5.2 *Une entité doit indiquer, dans les notes aux états financiers, les éléments suivants:*
- (a) *la nature de l'erreur;*
 - (b) *le montant de la correction; et*
 - (c) *le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.*
- 1.5.3 Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes au cours de l'exercice. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. Lorsqu'une erreur est identifiée en relation avec une période antérieure, le solde de trésorerie à l'ouverture est ajusté pour corriger l'erreur et les états financiers, y compris l'information comparative des périodes antérieures, sont présentés comme si l'erreur avait été corrigée

pendant la période au cours de laquelle elle a été faite. Une explication de l'erreur et de ses ajustements est incluse dans les notes.

- 1.5.4 Le retraitement de l'information comparative ne donne pas nécessairement lieu à la modification des états financiers approuvés par l'organe de direction ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, des législations nationales peuvent en exiger la modification.
- 1.5.5 La présente Norme impose de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie, et ne s'oppose pas à la présentation d'autres états financiers. Lorsque des états financiers supplémentaires à l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont présentés, les dispositions des paragraphes 1.5.1 et 1.5.2 pour la correction d'erreurs s'appliqueront également à ces états.

1.6 États financiers consolidés

Définitions

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

Les états financiers consolidés sont les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.

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

Une entité contrôlée est une entité soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

Une entité contrôlante est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

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

Entité économique

- 1.6.2 Dans la présente Norme, le terme « entité économique » sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
- 1.6.3 D'autres termes seront parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité présentant des états financiers », « entité consolidée » et « groupe ».
- 1.6.4 Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant des objectifs tant commerciaux que de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée

d'entités proposant des logements moyennant un loyer réduit, mais aussi d'entités proposant des logements à des conditions de marché.

Périmètre des états financiers consolidés

- 1.6.5 *Une entité contrôlante autre qu'une entité contrôlante au sens des paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 doit publier des états financiers consolidés qui consolident toutes les entités contrôlées, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 1.6.6.*
- 1.6.6 *Une entité contrôlée doit être exclue de la consolidation lorsqu'elle est soumise à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités.*
- 1.6.7 *Une entité contrôlante qui est une entité contrôlée entièrement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés s'il est peu probable que des utilisateurs de tels états financiers existent, ou que leurs besoins d'information soient satisfaits par les états financiers consolidés de l'entité contrôlante.*
- 1.6.8 *Une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doit pas présenter d'états financiers consolidés pour autant que l'entité contrôlante obtienne l'approbation des détenteurs des intérêts minoritaires.*
- 1.6.9 Les utilisateurs des états financiers d'une autorité ou d'une autre entité contrôlante du secteur public sont généralement intéressés par les ressources de trésorerie contrôlées par l'entité économique dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin est satisfait par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière de l'entité économique comme celle d'une entité unique, sans tenir compte des frontières juridiques des différentes entités juridiques.
- 1.6.10 Le paragraphe 1.3.4 de la présente Norme impose qu'une entité présentant les états financiers prépare un état des entrées et des sorties de trésorerie. Selon les dispositions du paragraphe 1.6.5 ci-dessus, l'état des entrées et des sorties de trésorerie préparé par une autorité ou une autre entité du secteur public présentant les états financiers, qui est une entité contrôlante, consolidera les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie de toutes les entités qu'elle contrôle. Les notes dont la présentation est imposée par la première partie de la présente Norme seront également présentées sur une base consolidée. L'annexe 5 de cette Norme illustre l'application du concept de contrôle pour déterminer l'entité présentant les états financiers.
- 1.6.11 La présente Norme ne s'oppose pas à la préparation d'états financiers additionnels à l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Ces états additionnels peuvent, par exemple, présenter des informations additionnelles à propos des entrées et des sorties liées à certains groupes de

fonds ou fournir des détails supplémentaires à propos de certains types de flux de trésorerie. La deuxième partie de la présente Norme identifie les informations supplémentaires qu'une entité est encouragée à fournir. Les états et informations additionnels présenteront également des informations consolidées lorsque c'est approprié.

- 1.6.12 Pour les besoins de l'information financière, l'entité présentant les états financiers peut se composer de plusieurs entités contrôlées incluant des ministères, des administrations publiques et des entreprises publiques. Déterminer le périmètre de l'entité présentant les états financiers peut s'avérer difficile compte tenu du grand nombre d'entités potentielles. Pour cette raison, la détermination des entités présentant les états financiers s'effectue souvent par voie réglementaire. Dans certains cas, l'entité présentant les états financiers imposée par la présente Norme peut différer de l'entité présentant les états financiers déterminée par la réglementation, et des informations additionnelles peuvent s'avérer nécessaires pour satisfaire aux dispositions légales d'information financière.
- 1.6.13 Une entité contrôlante qui est elle-même totalement détenue par une autre entité (comme une administration publique entièrement détenue par l'État) n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés lorsque de tels états ne sont pas imposés par son entité contrôlante et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux servis par les états financiers consolidés de son entité contrôlante. Toutefois, dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont soit totalement, soit quasi-totalement détenues représentent des secteurs ou des activités essentiels d'un État. Dans ce cas, les besoins d'information de certains utilisateurs peuvent ne pas être servis par la présentation d'un état financier consolidé au seul niveau de l'échelon central, et l'objet de la présente Norme ne consiste pas à exempter de telles entités de préparer des états financiers consolidés. Dans de nombreux pays, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.
- 1.6.14 Dans certains pays, une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue par une autre entité (telle qu'une entreprise publique dans laquelle une participation mineure est détenue par le secteur privé) est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si l'entité contrôlante obtient l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La «détention quasi totale» signifie souvent que l'entité contrôlante détient au moins 90 % des droits de vote. Aux fins de la présente Norme, les intérêts minoritaires sont la quote-part d'une entité contrôlée attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.
- 1.6.15 Parfois, une entité économique englobe plusieurs entités contrôlantes intermédiaires. À titre d'exemple, si un ministère de la Santé peut être l'entité contrôlante, il peut néanmoins exister des entités contrôlantes

intermédiaires au niveau des autorités de santé locales ou régionales. Les dispositions relatives à la reddition des comptes et à l'information dans chaque pays peuvent spécifier quelles sont les entités tenues (ou dispensées de l'obligation) de préparer des états financiers consolidés. Lorsqu'il n'y a pas de dispositions spécifiques imposant à l'entité contrôlante intermédiaire de préparer des états financiers consolidés mais que l'existence d'utilisateurs d'états financiers à usage général de l'entité économique est probable, les entités contrôlantes intermédiaires sont encouragées à préparer et à publier des états financiers consolidés.

Procédures de consolidation

1.6.16 *Les procédures de consolidation suivantes s'appliquent:*

- (a) *les soldes et opérations de trésorerie entre entités au sein d'une même entité économique doivent être intégralement éliminés;*
- (b) *quand les états financiers utilisés en consolidation sont établis à des dates de reporting différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des opérations de trésorerie significatives qui se sont produites entre ces dates et la date des états financiers de l'entité contrôlante. En aucun cas la différence entre les dates de reporting ne doit être supérieure à trois mois; et*
- (c) *les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des opérations de trésorerie similaires. S'il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes pour établir les états financiers consolidés, ce fait doit être indiqué, de même que les proportions respectives des éléments des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.*

1.6.17 Les procédures de consolidation énoncées au paragraphe 1.6.16 représentent la base de la préparation des états financiers consolidés pour toutes les entités au sein de l'entité économique vue comme une entité économique unique.

1.6.18 Les états financiers consolidés ne doivent refléter que des opérations entre l'entité économique et d'autres entités externes. En conséquence, des opérations entre entités au sein de l'entité économique sont éliminées pour éviter toute double prise en compte. Par exemple, un ministère peut vendre un actif physique à un autre ministère. Comme l'effet de trésorerie net pour l'entité présentant les états financiers à l'échelon central est nul, cette opération doit être éliminée pour éviter de surévaluer les entrées et les sorties de trésorerie à l'échelle de l'entité présentant les états financiers à l'échelon central. Une entité publique peut détenir des fonds auprès d'une institution financière du secteur public. Ces soldes doivent être éliminés à l'échelon central, parce qu'ils représentent des soldes au sein de l'entité économique. De même, une entreprise publique opérant à l'étranger peut

effectuer un paiement au profit d'un ministère qui reste en transit à la date de reporting. Dans ce cas, le fait de ne pas éliminer l'opération résulterait en une sous-évaluation du solde de trésorerie de l'entité économique et une surévaluation de ses sorties de trésorerie.

- 1.6.19 Les entités individuelles au sein d'une entité économique peuvent adopter des méthodes différentes de classification des entrées et des sorties de trésorerie et de présentation de leurs états financiers. Les entrées et les sorties de trésorerie résultant d'opérations analogues sont classées et présentées de manière uniforme dans les états financiers consolidés lorsque c'est possible.

Informations à fournir en matière de consolidation

- 1.6.20 *Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés:*

- (a) *une liste des entités contrôlées significatives y compris le nom, le pays dans lequel l'entité contrôlée opère (lorsqu'il est différente de celui de l'entité contrôlante); et*
- (b) *les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée.*

Dispositions transitoires

- 1.6.21 Les entités contrôlantes qui adoptent la présente Norme peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées entre lesquelles interviennent des volumes importants d'opérations. En conséquence, il peut être difficile d'identifier tous les soldes et opérations qui doivent être éliminés aux fins de la préparation des états financiers consolidés de l'entité économique. Pour cette raison, le paragraphe 1.8.2 prévoit, pendant la période transitoire, une dispense de l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique. Le paragraphe 1.8.3 impose toutefois aux entités qui appliquent la disposition transitoire d'indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.

1.7 Monnaie étrangère

Définitions

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

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.

Le cours de change est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Traitement des entrées, des sorties et des soldes de trésorerie en monnaie étrangère

- 1.7.2 Les entrées et sorties de trésorerie provenant d'opérations en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie de l'entité qui présente les états financiers, par application au montant en monnaie étrangère, du cours de change à la date des entrées et des sorties de trésorerie, entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère.*
- 1.7.3 Les soldes de trésorerie en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture.*
- 1.7.4 Les entrées et sorties de trésorerie d'une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date des entrées et des sorties de trésorerie.*
- 1.7.5 Une entité doit indiquer le montant des différences de change incluses en tant qu'éléments de rapprochement entre soldes de trésorerie d'ouverture et de clôture pour la période.*
- 1.7.6 Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entité est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée.*
- 1.7.7 Les États et les entités du secteur public peuvent effectuer des opérations en monnaie étrangère telles que l'emprunt d'un montant en monnaie étrangère ou l'acquisition de biens et de services dont le prix d'achat est désigné comme un montant en monnaie étrangère. Ils peuvent également avoir des activités à l'étranger, et transférer de la trésorerie vers ces activités à l'étranger ou recevoir de la trésorerie en provenant. Pour inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers, l'entité doit exprimer les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie dans la monnaie de présentation.
- 1.7.8 Les profits et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des entrées et des sorties de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie détenue en monnaie étrangère est présenté dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à

l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des entrées et des sorties de trésorerie et tient compte des écarts éventuels qui auraient été constatés si ces entrées et sorties de trésorerie avaient été présentées au cours de change en vigueur à la clôture de l'exercice.

1.8 Date d'entrée en vigueur des sections 1 à 7 de la première partie et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

- 1.8.1 *Les sections 1 à 7 de la première partie de la présente Norme comptable internationale du secteur public entrent en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.*

Dispositions transitoires - Périmètre des états financiers consolidés

- 1.8.2 *Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 1.6.16(a) relatives à l'élimination des soldes et des opérations de trésorerie entre entités appartenant à la même entité économique pour les exercices commençant dans les trois années suivant la date de première adoption de la présente Norme.*
- 1.8.3 *Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 1.8.2, elles doivent indiquer le fait que les soldes et opérations entre entités appartenant à l'entité économique n'ont pas tous été éliminés.*

1.9 Présentation des informations budgétaires dans les états financiers

Définitions

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

La méthode comptable désigne la méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse telles que définies dans la Norme comptable internationale du secteur public relative à la méthode de la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public relative à la méthode de comptabilité de caisse.

Un budget annuel est un budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.

L'autorisation budgétaire est une autorisation accordée par un organe législatif pour répartir des fonds à des fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une autorité similaire.

Un budget approuvé renvoie à un pouvoir de dépenser dérivé des législations, des lois de finances, des ordonnances gouvernementales et

d'autres décisions liées aux produits ou recettes prévus pour la période budgétaire.

*La **base budgétaire** désigne la méthode de comptabilité (de caisse, d'exercice ou autre) adoptée dans le budget et ayant été approuvée par l'organe législatif.*

*La **base comparable** désigne les montants réels présentés selon la même méthode comptable, la même base de classification, les mêmes entités et la même période que le budget approuvé.*

*Le **budget final** est le budget initial ajusté prenant en compte toutes les réserves, les montants reportés, les transferts, les affectations, les affectations supplémentaires, ainsi que les autres modifications applicables à la période budgétaire et autorisées par l'organe législatif ou une autorité similaire.*

*Un **budget pluriannuel** est un budget approuvé pour plusieurs années. Il n'inclut ni les projections ni les estimations prévisionnelles publiées pour les périodes allant au-delà de la période budgétaire.*

*Le **budget initial** est le budget initial approuvé pour la période budgétaire.*

Budgets approuvés

- 1.9.2 Un budget approuvé, tel que défini dans la présente Norme, reflète les produits attendus ou les entrées susceptibles d'être générées pendant la période du budget annuel ou pluriannuel, sur la base des plans actuels et des conditions économiques prévus pendant cette période budgétaire, ainsi que les charges ou les dépenses approuvées par un organe législatif, à savoir le pouvoir législatif ou une autre autorité compétente. Un budget approuvé n'est pas une estimation prévisionnelle ni une projection basée sur des hypothèses concernant des événements futurs et des moyens d'action possibles qui ne sont pas nécessairement attendus. De même, un budget approuvé diffère des informations financières prospectives, qui peuvent se présenter sous la forme d'une prévision, d'une projection ou d'une combinaison des deux: par exemple, une prévision sur un an plus une projection sur cinq ans.
- 19.3 Dans certains pays, les budgets peuvent être intégrés à la loi, dans le cadre du processus d'approbation. Dans d'autres, l'approbation peut être délivrée sans que le budget ne devienne une loi. Quel que soit le processus d'approbation, la caractéristique essentielle des budgets approuvés est que l'autorité qui retire les fonds auprès du Trésor public ou d'un organe similaire à des fins précises et convenues est mandatée par un organe législatif ou une autre autorité compétente d'un niveau supérieur. Le budget approuvé définit le pouvoir de dépenser pour chaque poste spécifique. Ce pouvoir de dépenser est généralement considéré comme la limite légale

dans laquelle l'entité doit exercer. Dans certains pays, le budget approuvé pour lequel l'entité devra rendre des comptes peut être le budget initial ou le budget final, dans d'autres.

- 1.9.4 Si un budget n'est pas approuvé avant le début de la période budgétaire, le budget initial est celui dont l'application a été approuvée en premier, au cours de l'exercice comptable.

Budget initial et budget final

- 1.9.5 Le budget initial peut inclure les montants résiduels automatiquement attribués et reportés par rapport aux années précédentes, conformément à la loi. Par exemple, dans certains pays, les processus budgétaires nationaux comprennent une disposition exigeant le renouvellement automatique des autorisations, afin de couvrir les engagements de l'année précédente. Ces engagements comprennent les éventuels passifs futurs basés sur un accord contractuel actuel. Dans certains pays, ils peuvent être désignés sous le nom d'obligations ou d'engagements et incluent les bons de commande en cours et les contrats dont les biens et services n'ont pas encore été reçus.
- 1.9.6 Des affectations supplémentaires peuvent s'avérer nécessaires lorsque le budget initial n'a pas correctement pris en compte les exigences en matières de dépenses découlant, par exemple, de guerres ou de catastrophes naturelles. En outre, en cas de déficit des recettes budgétées pendant la période, des transferts internes entre les rubriques ou les postes peuvent être nécessaires pour faire face aux nouvelles modifications des priorités de financement pendant l'exercice fiscal. Par conséquent, les fonds alloués à une entité ou une activité pourront être amenés à être retranchés du montant initialement attribué pour la période en question, pour le maintien de la discipline fiscale. Le budget final inclut toutes les modifications ou les amendements autorisés.

Montants réels

- 1.9.7 La présente Norme utilise le terme « réel » ou « montants réels » pour décrire les montants résultant de l'exécution du budget. Dans certains pays, « l'exécution du budget », « l'exécution budgétaire » ou des termes similaires pourront être utilisés dans le même sens que celui donné à « réel » ou « montants réels ».

Présentation d'une comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.9.8 *En vertu des exigences du paragraphe 1.9.17, une entité rendant public(s) son ou ses budgets approuvés devra présenter une comparaison des montants budgétés dont elle doit rendre compte publiquement et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme de colonnes supplémentaires consacrées au*

budget dans l'état des entrées et sorties de trésorerie actuellement présenté conformément à la présente Norme. La comparaison des montants budgétés et des montants réels devra présenter séparément, pour chaque niveau de tutelle législative:

- (a) *Les montants du budget initial et ceux du budget final;*
- (b) *Les montants réels, calculés sur une base comparable; et*
- (c) *Par le biais des notes, un détail des différences significatives entre le budget dont l'entité doit publiquement rendre compte et les montants réels, à moins que ces détails ne soient inclus dans d'autres documents publics publiés en parallèle avec les états financiers, et qu'un renvoi à ces documents ne soit fait dans les notes.*

Champ d'application

- 1.9.9 La présente Norme s'applique à toutes les entités tenues ou choisissant de rendre publics leur(s) budget(s) approuvé(s). La présente Norme n'impose pas de rendre publics les budgets approuvés ni de présenter, dans les états financiers des informations relatives ou des comparaisons avec les budgets approuvés n'ayant pas été rendus publics.
- 1.9.10 Dans certains cas, les budgets approuvés seront compilés pour englober toutes les activités contrôlées par une entité du secteur public. Dans d'autres cas, des budgets approuvés distincts devront être rendus publics pour certaines activités, groupes d'activités ou entités comprises dans les états financiers d'un État ou autres entités du secteur public. Tel pourra être le cas lorsque, par exemple, les états financiers d'un État englobent des programmes ou des organismes publics disposant d'une autonomie opérationnelle et préparant leurs propres budgets, ou lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'État dans son ensemble. La présente Norme s'applique à toutes les entités présentant des états financiers lorsque les budgets approuvés de l'entité, ou des composantes de cette dernière, sont rendus publics.

Comparaison des montants budgétés et des montants réels

- 1.9.11 La présentation, dans les états financiers, des montants du budget initial et final et des montants réels sur une base comparable avec le budget, rendu public, terminera le cycle de reddition des comptes en permettant aux utilisateurs des états financiers d'identifier quelles ressources ont été obtenues et utilisées conformément au budget approuvé. Les différences entre les montants réels et les montants budgétés, qu'elles figurent dans le budget initial ou final (souvent désignées sous le nom « d'écarts », en comptabilité), pourront également être présentées dans les états financiers, à des fins d'exhaustivité.

- 1.9.12 Un détail des différences significatives entre les montants réels et les montants budgétés permettra d'aider les utilisateurs à comprendre l'origine des écarts significatifs par rapport au budget approuvé dont l'entité doit rendre publiquement des comptes.
- 1.9.13 Une entité pourra être tenue ou pourra choisir de rendre public son budget initial, son budget final ou son budget initial et son budget final. Lorsque le budget initial et le budget final devront être rendus publics, la législation, la réglementation ou toute autre autorité indiquera si l'origine des différences significatives entre les montants du budget initial et les montants réels, ou entre les montants réels et les montants du budget final doit être détaillée, conformément au paragraphe 1.9.8(c). En l'absence de telles indications, les différences significatives pourront être déterminées en faisant référence, par exemple, aux différences entre les montants du budget initial et les montants réels, afin de se concentrer sur les performances réalisées par rapport au budget initial, ou sur les différences entre les montants du budget final et les montants réels, afin de se concentrer sur le respect du budget final.
- 1.9.14 Dans de nombreux cas, les montants du budget final et les montants réels coïncideront. Ceci s'explique par le fait que l'exécution du budget est surveillée tout au long de la période de reporting et que le budget initial est progressivement révisé pour refléter les nouvelles conditions, les nouvelles circonstances et expériences survenues pendant la période de reporting. Le paragraphe 1.9.23 de la présente Norme exige de présenter le détail des raisons de modifications entre le budget initial et le budget final. Ces informations, ainsi que celles à fournir en vertu du paragraphe 1.9.8 ci-dessus, garantiront que les entités rendant publics leur(s) budget(s) approuvé(s) doivent rendre compte publiquement de leurs performances par rapport au budget approuvé, ainsi que du respect de ce dernier.
- 1.9.15 Les rapports de gestion, d'analyse, d'exploitation ou les autres rapports publics fournissant des commentaires sur les performances et les réalisations de l'entité pendant la période de reporting, y compris un détail des différences significatives relevées par rapport aux montants budgétés, sont généralement publiés en parallèle aux états financiers. Conformément au paragraphe 1.9.8(c) de la présente Norme, le détail des différences significatives entre les montants budgétés et les montants réels sera inclus dans les notes des états financiers, à moins qu'il ne le soit dans d'autres rapports ou des documents publics publiés en parallèle aux états financiers, ou que les notes aux états financiers n'identifient les rapports ou les documents pouvant contenir ces détails.
- 1.9.16 Lorsque les budgets approuvés ne sont rendus publics que pour certaines des entités ou des activités incluses dans les états financiers, les exigences du paragraphe 1.9.8 ne s'appliquent qu'aux entités ou aux activités reflétées dans le budget approuvé. Ceci signifie que par exemple, lorsqu'un budget n'est préparé que pour le secteur des administrations publiques de l'entité

présentant les états financiers d'un État dans son ensemble, les informations à fournir en vertu du paragraphe 1.9.8 ne seront présentées que pour le secteur des administrations publiques de l'État.

Présentation

- 1.9.17 *Une entité ne doit présenter une comparaison des montants budgétés et des montants réels dans des colonnes supplémentaires consacrées au budget dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable.*
- 1.9.18 Les comparaisons des montants budgétés et des montants réels pourront être présentées dans un état financier distinct (intitulé « État de comparaison des montants budgétés et des montants réels » ou portant un nom similaire). A contrario, lorsque les états financiers et le budget sont préparés sur une base comparable, à savoir sur la même base comptable pour une même entité et une même période de reporting, et adoptent la même structure de classification, des colonnes supplémentaires pourront être ajoutées à l'état des entrées et sorties de trésorerie présenté conformément à la présente Norme. Ces colonnes supplémentaires permettront d'identifier les montants des budgets initiaux et finaux et, si l'entité le décide, les différences entre les montants budgétés et les montants réels.
- 1.9.19 Lorsque le budget et les états financiers ne sont pas préparés sur une base comparable, une comparaison distincte des montants budgétés et des montants réels est présentée. Dans ce cas, pour garantir que les lecteurs comprennent bien les informations financières préparées sur des bases différentes, les états financiers pourront préciser que le budget et les méthodes comptables diffèrent et que l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels est préparé sur la base du budget.

Niveau de regroupement

- 1.9.20 Les documents budgétaires pourront fournir de nombreux détails sur certaines activités, certains programmes ou certaines entités. Ces détails sont souvent regroupés en grandes catégories sous des « rubriques » ou des « classifications budgétaires » communes, pour leur présentation au pouvoir législatif ou à tout autre organe faisant autorité, en vue de la délivrance d'une autorisation. La présentation d'informations budgétaires et réelles, cohérentes avec ces grandes catégories et rubriques, garantira que les comparaisons sont effectuées au niveau de tutelle du pouvoir législatif ou sous l'autorité d'un organisme supérieur défini dans le(s) document(s) budgétaire(s).
- 1.9.21 Dans certains cas, les informations financières détaillées incluses dans les budgets approuvés pourront exiger d'être regroupées afin d'être présentées dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Ce regroupement peut s'avérer nécessaire pour éviter toute surabondance d'informations et pour refléter les niveaux de tutelle exercés par

le pouvoir législatif ou tout autre organe faisant autorité. La détermination du niveau de regroupement est une affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des objectifs de la présente Norme et des caractéristiques qualitatives de l'information financière, comme indiqué au paragraphe 1.3.32 de la présente Norme.

- 1.9.22 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la fourniture des services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. La deuxième partie de la présente Norme encourage l'inclusion, dans les états financiers, d'un renvoi à ces documents.

Modifications par rapport au budget initial et au budget final

- 1.9.23 *Toute entité devra expliquer si les modifications survenues entre le budget initial et le budget final sont une conséquence des réaffectations dans le budget ou d'autres facteurs, soit:*

- (a) *en incluant des informations dans les notes aux états financiers; ou*
- (b) *dans un rapport publié précédemment, simultanément ou en parallèle aux états financiers, incluant un renvoi au rapport dans les notes aux états financiers.*

- 1.9.24 Le budget final inclut toutes les modifications approuvées par acte législatif ou une autre autorité désignée, afin de réviser le budget initial. Conformément aux dispositions de la présente Norme, les notes aux états financiers ou tout rapport publié avant, en parallèle ou simultanément à ces derniers incluront une explication des changements opérés entre le budget initial et le budget final. Cette explication détaillera par exemple, si les modifications découlent de réaffectations dans les paramètres du budget initial ou d'autres facteurs, tels que des modifications des paramètres budgétaires globaux, notamment les changements d'orientation de la politique nationale. Ces informations sont souvent présentées dans les rapports de gestion, les rapports d'analyse et les rapports d'exploitation similaires publiés en parallèle, mais séparément, des états financiers. Ces informations peuvent également être ajoutées aux rapports d'exécution budgétaire publiés par les États afin de détailler l'exécution du budget. Lorsque ces informations sont présentées dans un rapport différent des notes aux états financiers, ces dernières incluront un renvoi au rapport.

Base comparable

- 1.9.25 *Toutes les comparaisons des montants budgétés et des montants réels devront être présentées sur une base comparable au budget.*
- 1.9.26 La comparaison des montants budgétés et des montants réels sera présentée selon la même méthode comptable (méthode de la comptabilité d'exercice, de caisse ou autre), selon la même base de classification et pour les mêmes

entités et la même période que le budget approuvé. Ceci permettra de garantir que les informations fournies dans les états financiers concernant la conformité avec le budget se basent sur la même méthode que le budget. Dans certains cas, ceci peut impliquer la présentation d'une comparaison entre les montants budgétés et les montants réels selon une méthode comptable différente, pour un groupe d'activités différent, et selon un format de présentation ou de classification différent de celui adopté pour les états financiers.

- 1.9.27 Les états financiers consolident les entités et les activités contrôlées par l'entité. Comme indiqué au paragraphe 1.9.10, des budgets distincts peuvent être approuvés et rendus publics pour des entités individuelles ou des activités particulières composant les états financiers consolidés. Lorsque tel est le cas, les budgets distincts peuvent être recompilés pour être présentés dans les états financiers, conformément aux dispositions de la présente Norme. Cette nouvelle compilation n'implique aucune modification ni aucune révision des budgets approuvés. Ceci s'explique par le fait que la présente Norme impose une comparaison des montants réels et de ceux du budget approuvé.
- 1.9.28 Les entités peuvent adopter différentes méthodes comptables pour la préparation de leurs états financiers et pour leurs budgets approuvés. Par exemple, dans certains cas, bien que rares, un État ou une autorité publique pourra opter pour la méthode de la comptabilité de caisse pour ses états financiers et pour la méthode de la comptabilité d'exercice pour son budget. En outre, les budgets pourront se concentrer, ou inclure des informations concernant les engagements à dépenser des fonds dans le futur et les modifications de ces engagements, tandis que les états financiers détailleront les entrées et les sorties de trésorerie et les soldes de ces derniers. Cependant, l'entité budgétaire et l'entité d'information financière sont souvent une même et seule entité. De même, la période pour laquelle le budget est préparé et la base de classification adoptée pour le budget seront souvent reflétées dans les états financiers. Ceci garantira que le système comptable enregistre et fournit les informations financières d'une manière facilitant la comparaison des montants budgétés et des montants réels à des fins de gestion et de reddition des comptes, pour surveiller par exemple l'avancée de l'exécution du budget pendant la période budgétaire et pour informer l'État, le public et les autres utilisateurs de manière pertinente et en temps opportun.
- 1.9.29 Dans certains pays, les budgets peuvent être préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse ou d'exercice conformément au système d'information statistique englobant les entités et les activités différentes de celles figurant dans les états financiers. Par exemple, les budgets préparés pour répondre à un système d'information statistique peuvent se concentrer sur le secteur des administrations publiques et n'englober que les entités exerçant comme activité principale les fonctions « primaires » ou « non marchandes » de

l'État, tandis que les états financiers concernent toutes les activités contrôlées par un État, y compris les activités commerciales de ce dernier.

- 1.9.30 Dans les modèles d'information statistique, le secteur des administrations publiques peut comprendre les échelons nationaux, étatiques / provinciaux et locaux. Dans certains pays, l'État peut contrôler les échelons étatiques / provinciaux et locaux, consolider ces échelons dans ses états financiers et développer, et demander à ce que soit rendu public, un budget approuvé englobant les trois échelons d'autorité. Dans ces cas, les dispositions de la présente Norme s'appliqueront aux états financiers de ces entités publiques. Cependant, lorsqu'un État ne contrôle pas les échelons étatiques ou locaux, son état financier ne consolidera pas les échelons étatiques / provinciaux ou locaux. En fait, des états financiers distincts sont préparés pour chaque échelon d'autorité. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliqueront qu'aux états financiers des entités publiques lorsque les budgets approuvés des entités et des activités qu'elles contrôlent, ou des parties de ces derniers, seront rendus publics.

Budgets pluriannuels

- 1.9.31 Certains États et autres entités approuvent et rendent publics des budgets pluriannuels, plutôt que des budgets annuels séparés. Généralement, les budgets pluriannuels comprennent une série de budgets annuels ou des objectifs budgétaires annuels. Le budget approuvé correspondant à chaque période annuelle distincte reflète l'application des politiques budgétaires associées au budget pluriannuel pour cette période. Dans certains cas, le budget pluriannuel prévoit le report des autorisations non utilisées d'une année sur l'autre.
- 1.9.32 Les États et autres entités préparant des budgets pluriannuels peuvent adopter des approches différentes afin de déterminer leur budget initial et leur budget final, en fonction de la manière dont leur budget est validé. Par exemple, un État pourra valider un budget biennal contenant deux budgets annuels approuvés, auquel cas un budget initial et un budget final approuvés pourront être identifiés pour chaque période annuelle. Si des autorisations non utilisées de la première année du budget biennal peuvent l'être légalement la seconde année, le budget « initial » correspondant à la période de la seconde année sera augmenté de ces montants « reportés ». Dans le rare cas où un État fera passer un budget biennal ou périodique ne séparant pas spécifiquement les montants en fonction de la période annuelle, un jugement pourra être nécessaire pour identifier quels montants sont attribuables à chaque période annuelle, afin de définir le budget annuel, pour les besoins de la présente Norme. Par exemple, le budget initial et le budget final approuvé pour la première année d'une période biennale engloberont toute dépense d'investissement approuvée pour la période biennale et survenue pendant la première année, ainsi que le montant relatif aux postes de produits et de

recettes récurrents attribuables à cette année. Les montants non utilisés de la première période annuelle seraient alors inclus au budget « initial » pour la seconde période annuelle et ce budget, ainsi que les amendements à ce dernier, formeraient le budget final pour la deuxième année. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations concernant la relation entre les montants budgétés et les montants réels pendant la période budgétaire.

Présentation dans les notes d'informations relatives à la base budgétaire, à la période budgétaire et au champ d'application du budget

- 1.9.33 *Toute entité devra détailler dans les notes aux états financiers la base budgétaire et la base de classement adoptée dans le budget approuvé.*
- 1.9.34 La méthode comptable (méthode de la comptabilité de caisse, d'exercice ou autre) utilisée lors de la préparation et de la présentation du budget peut différer de celle utilisée dans les états financiers. Ces différences peuvent survenir lorsque le système comptable et le système budgétaire compilent des informations en adoptant des perspectives différentes – le budget peut en effet se concentrer sur les flux de trésorerie et certaines régularisations et certains engagements, tandis que les états financiers renseignent sur les entrées et sorties de trésorerie.
- 1.9.35 Les formats et les systèmes de classification choisis pour la présentation du budget approuvé peuvent également différer des formats adoptés pour les états financiers. Un budget approuvé peut classer les postes selon la même méthode que celle adoptée dans les états financiers; il peut notamment classer les dépenses par nature économique (rémunération du personnel, fournitures et consommables, subventions et transferts, etc.) ou par fonction (santé, éducation, etc.). Sinon, le budget peut classer les postes en fonction des programmes spécifiques (par exemple, réduction de la pauvreté ou contrôle des maladies contagieuses) ou des composantes des programmes liées aux objectifs de réalisation des performances (par exemple, les étudiants diplômés de l'enseignement supérieur ou les interventions chirurgicales réalisées par les services d'urgence d'un hôpital), qui diffèrent des classifications adoptées dans les états financiers. En outre, un budget récurrent pour les activités courantes (par exemple, l'éducation ou la santé) peut être approuvé séparément du budget des investissements pour les dépenses d'investissement (par exemple, les infrastructures ou les immeubles).
- 1.9.36 La présentation de la base budgétaire et de la base de classification adoptée pour la préparation et la présentation des budgets approuvés aidera les utilisateurs à mieux comprendre la relation existant entre le budget et les informations comptables présentées dans les états financiers.

- 1.9.37 *Toute entité devra indiquer dans les notes aux états financiers la période du budget approuvé.*
- 1.9.38 Les états financiers sont présentés au minimum une fois par an. Les entités peuvent approuver les budgets pour une période annuelle ou des périodes pluriannuelles. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période diffère de la période de reporting adoptée pour les états financiers aidera les utilisateurs de ces états financiers à mieux comprendre la relation existant entre les données du budget et la comparaison du budget par rapport aux états financiers. Le détail de la période couverte par le budget approuvé lorsque cette période est identique à celle couverte par les états financiers jouera également un rôle de confirmation utile, notamment dans les pays où des états et des rapports financiers, ainsi que des budgets provisoires sont également préparés.
- 1.9.39 *Toute entité devra indiquer dans les notes aux états financiers les entités incluses dans le budget approuvé.*
- 1.9.40 Le paragraphe 1.6.5 de la présente Norme impose que les entités contrôlantes préparent et présentent des états financiers consolidés englobant les entités dépendant du budget ainsi que les entreprises publiques contrôlées par l'État. Cependant, comme indiqué au paragraphe 1.9.29, les budgets approuvés préparés conformément aux modèles d'information statistique peuvent ne pas englober les activités publiques réalisées sur une base commerciale ou marchande. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.9.25, les montants budgétés et les montants réels seront présentés sur une base comparable. Le détail des entités concernées par le budget permettra aux utilisateurs d'identifier dans quelle mesure les activités de l'entité sont soumises à un budget approuvé et en quoi l'entité budgétaire diffère de l'entité reflétée dans les états financiers.

Rapprochement dans les états financiers des montants réels et des montants budgétés sur une base comparable

- 1.9.41 *Les montants réels présentés sur une base comparable au budget, conformément au paragraphe 1.9.25 devront, lorsque les états financiers et le budget ne sont pas préparés sur une base comparable, être rapprochés avec le total des entrées et le total des sorties de trésorerie, en identifiant séparément les différences d'entité, les différences temporelles et de base. Le rapprochement devra figurer dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels ou dans les notes aux états financiers.*
- 1.9.42 Les différences entre les montants réels identifiés conformément à la base comparable et les montants réels comptabilisés dans les états financiers peuvent utilement être classées selon les catégories suivantes:
- (a) Les différences de base budgétaire, qui surviennent lorsque le budget approuvé est préparé sur une base autre que la méthode

comptable. Par exemple, lorsque le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité d'exercice ou selon la méthode de comptabilité de caisse modifiée et que les états financiers sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse;

- (b) Les différences temporelles, qui surviennent lorsque la période budgétaire diffère de la période de reporting reflétée dans les états financiers; et
- (c) Les différences d'entité, qui surviennent lorsque le budget omet des programmes ou des entités faisant partie de l'entité pour laquelle les états financiers sont préparés.

Il peut également exister des différences dans les formats et les systèmes de classification adoptés pour la présentation des états financiers et du budget.

- 1.9.43 Le rapprochement exigé par le paragraphe 1.9.41 de la présente Norme permettra à l'entité de mieux s'acquitter de ses obligations comptables en identifiant les principales sources de différences entre les montants réels calculés sur une base budgétaire et le total des entrées et des sorties de trésorerie comptabilisés dans l'état des entrées et sorties de trésorerie. La présente Norme n'exclut pas le rapprochement de chaque sous total et total, ou de chaque catégorie d'éléments, présenté dans une comparaison des montants budgétés et réels avec les montants équivalents dans les états financiers.
- 1.9.44 Pour les entités adoptant la méthode de la comptabilité de caisse pour la préparation des documents budgétaires et des états financiers, aucun rapprochement ne sera imposé lorsque le budget est préparé pour la même période, lorsqu'il englobe les mêmes entités et qu'il adopte le même format de présentation que les états financiers. Pour les autres entités adoptant la même méthode comptable pour le budget et les états financiers, il pourra exister une différence au niveau du format de présentation, de l'entité présentant les informations ou de la période de reporting; par exemple, le budget approuvé pourra adopter un format de classification ou de présentation différent de ceux des états financiers, n'inclura que les activités non commerciales de l'entité ou pourra s'échelonner sur plusieurs années. Un rapprochement peut s'avérer nécessaire en présence de différences de présentation, de différences temporelles ou d'entité entre le budget et les états financiers préparés selon la même méthode comptable.
- 1.9.45 ***Conformément aux dispositions de la présente Norme, la présentation d'informations comparatives concernant la période précédente n'est pas exigée.***
- 1.9.46 La présente Norme exige qu'une comparaison des montants budgétés et des montants réels soit incluse dans les états financiers des entités rendant public(s) leur(s) budget(s) approuvé(s). Elle n'impose aucune présentation d'une comparaison des montants réels de la période précédente et du budget

de cette période précédente, ni la présentation, dans les états financiers de la période actuelle, du détail des différences entre les montants budgétés et les montants réels de cette période précédente.

Date d'entrée en vigueur de la section 1.9 de la première partie

- 1.9.47 *Toute entité devra appliquer la section 1.9 de la présente Norme comptable internationale du secteur public pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la section 1.9 de la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.*
- 1.9.48 Lorsqu'une entité adopte la présente Norme après la date d'entrée en vigueur de la Section 1.9, comme spécifié au paragraphe 1.9.47, les paragraphes 1.9.1 à 1.9.46 de la présente Norme s'appliquent aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de la date d'adoption.

Annexe 1: Illustration des dispositions normatives de la première partie de la Norme

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle n'illustre que la première partie de la présente Norme. Elle vise à clarifier la signification des normes en illustrant leur application dans la préparation et la présentation d'états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse pour:

- (a) *un État;*
- (b) *une entité publique qui contrôle son propre compte bancaire; et*
- (c) *un ministère qui opère selon le système du « compte unique » de sorte qu'une entité centralisée administre les entrées et sorties de trésorerie pour le compte du ministère.*

Annexe 1a – Un État

ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS DE L'ÉTAT X
ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE
POUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiement par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
ENTREES DE TRÉSORERIE					
<i>Impôts</i>					
Impôt sur le résultat		X	-	X	-
Taxe sur la valeur ajoutée		X	-	X	-
Impôt foncier		X	-	X	-
Autres taxes		<u>X</u>	<u>-</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
		X	-	X	-
<i>Subventions et aides</i>					
Organismes publics internationaux		X	X	X	X
Autres subventions et aides		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
<i>Emprunts</i>					
Produits d'emprunts	3	X	X	X	X
<i>Entrées de capital</i>					
Produit de la cession d'immobilisations corporelles		X	-	X	-
<i>Activités de transaction</i>					
Produits d'activités de transaction		X	-	X	-
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	4	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiement par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
SORTIES DE TRÉSORERIE					
<i>Activités</i>					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>					
Subventions		(X)	-	(X)	-
Autres transferts versés		(X)	-	(X)	-
<i>Investissements</i>					
Acquisition/constructi on d'immobilisations corporelles		(X)	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers		(X)	-	(X)	-
<i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i>					
Remboursements d'emprunts		(X)	-	(X)	-
Intérêts versés		(X)	-	(X)	-
<i>Autres sorties de trésorerie</i>	5	(X)	(X)	(X)	(X)

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiement par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
(en milliers d'unités monétaires)					
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	-	X	-
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	2	X	N/A*	X	N/A
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	N/A	X	N/A
Trésorerie à la clôture de la période	2	X	N/A	X	N/A

* N/A = Non applicable (Sans objet).

**ÉTAT DE COMPARAISON DES MONTANTS BUDGÉTÉS ET DES
MONTANTS RÉELS**

**Exercice clôturé au 31 décembre 200X -État X
Budget approuvé selon la méthode de la comptabilité de caisse
(Classification des paiements par fonction)**

(en milliers d'unités monétaires)	*Montants			**Différence:
	réels	Budget final	Budget initial	Budget réel et budget final
ENTRÉES DE TRÉSORERIE				
Impôts	X	X	X	X
Accords d'assistance				
Organismes publics internationaux	X	X	X	X
Autres subventions et aides	X	X	X	X
Produits: emprunts	X	X	X	X
Produits: cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X
Activités de transaction	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE				
Santé	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordre public / sécurité	(X)	(X)	(X)	(X)
Protection sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Défense	(X)	(X)	(X)	(X)
Logement et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX NETS DE TRÉSORERIE	X	X	X	X

* Les montants réels comprennent à la fois les règlements en trésorerie et les règlements de tiers.

** La colonne « Différence » n'est pas obligatoire. Cependant, une comparaison entre le budget initial, le budget final et le budget réel, clairement identifiée selon le cas, peut être incluse.

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés pour fournir des détails de montants inclus dans l'état consolidé des entrées et des sorties de trésorerie: par exemple, pour présenter des informations par grands groupes de fonds ou pour présenter des dépenses par fonction ou par programme importants, ou pour fournir des détails sur les sources d'emprunt. Des colonnes présentant les montants budgétés peuvent également être incluses.

ÉTAT DES ENTRÉES DE TRÉSORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS

(en milliers d'unités monétaires)	200X Entrées contrôlées par l'entité	200X-1 Entrées contrôlées par l'entité
ENTRÉES DE TRÉSORERIE		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds de transaction	X	X
Emprunts	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X

PRODUITS D'EMPRUNTS

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->	<-----200X-1----->
		Résultant de Entrées de trésorerie contrôlées par l'entité	Résultant de Entrées contrôlées par l'entité
EMPRUNTS			
Institution commerciale nationale		X -	X -
Institution commerciale étrangère		X -	X -
Banques de développement et organismes de prêt similaires		X X	X X
Total emprunts	3	X X	X X

**ÉTAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR PROGRAMMES/ACTIVITÉS/FONCTION DE
L'ÉTAT**

(en milliers d'unités monétaires)	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements par des tiers
SORTIES/DÉPENSES – Compte opérationnel				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X	X	X
Services économiques	X	-	X	-
Autre	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie/dépenses	X	X	X	X
SORTIES/DÉPENSES – Compte de capital				
Services de formation	X	X	X	X
Services de santé	X	X	X	X
Sécurité sociale et aide sociale	X	-	X	-
Défense	X	-	X	-
Ordre public et sécurité	X	X	X	X
Loisirs, culture et religion	X	X	X	X
Autre	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie/dépenses	X	X	X	X
Total des comptes opérationnel et de capital	X	X	X	X

ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉCHELON CENTRAL

Notes aux états financiers

1. Méthodes comptables

Base de préparation

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend:

- (i) les ministères nationaux; et
- (ii) les entreprises publiques et les fonds de transaction qui sont sous le contrôle de l'entité.

Les états financiers consolidés comprennent toutes les entités contrôlées pendant l'année. Une liste des entités contrôlées significatives figure dans la note 7 des états financiers.

Paiements effectués par des tiers

L'État obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers pendant la période par le biais de prêts et de contributions. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de l'État mais constituent des avantages pour l'État. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants:

(en milliers d'unités monétaires) **200X** **200X-1**

Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

3. Emprunts

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques, d'organismes prêteurs similaires et d'institutions commerciales et les montants dus dans le cadre d'une assistance en nature fournie par des tiers.

4. Autres entrées de trésorerie

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

5. Autres sorties/dépenses

Sont compris dans les autres sorties les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

6. Lignes de crédit non utilisées

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Variations des lignes de crédit non utilisées		
Lignes de crédit non utilisées au 1.1.0X	X	X
Facilité d'emprunt supplémentaire	X	X
Total disponible	<u>X</u>	<u>X</u>
Montant tiré	(X)	(X)
Facilité clôturée/annulée	(X)	(X)
Lignes de crédit non utilisées au 31.12.0X	<u>X</u>	<u>X</u>

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Lignes de crédit non utilisées		
Banque multilatérale de développement A	X	X
Banque multilatérale de développement B	X	X
Banques régionales de développement	X	X
Institutions financières commerciales	X	X
Total des lignes de crédit non utilisées	<u>X</u>	<u>X</u>

Les lignes de crédit non utilisées comprennent un montant de XX de la Banque multilatérale de développement A et un montant YY de la Banque multilatérale de développement B qui est destiné au développement d'infrastructures sociales. Les détails des restrictions à l'utilisation sont les suivants (détailler).

7. Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Pays
Entité A	X
Entité B	X
Entité C	X
Entité D	X

8. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, Directeur du Trésor du pays A.

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget approuvé est développé selon la même méthode comptable (comptabilité de caisse), selon la même base de classification, et pour la même période (du 1er janvier 200X au 31 décembre 200X), comme pour les états financiers. Il comprend les mêmes entités que l'état financier consolidé – ces dernières sont identifiées à la Note 7 ci-dessus.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25% par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été constatée.

Note 9 alternative (lorsque le budget et les états financiers sont préparés sur une base différente)

9. Budget initial et budget final approuvé et comparaison des montants budgétés et des montants réels

Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée. Le budget approuvé couvre l'exercice fiscal allant du 1^{er} janvier 200X au 31 décembre 200X, et comprend toutes les entités appartenant au secteur des administrations publiques. Le secteur des administrations publiques comprend l'ensemble des ministères, identifiés dans la note 7 précédente.

Le budget initial a été approuvé par acte législatif le (date) et une affectation supplémentaire d'un montant de XXX pour catastrophe naturelle a été approuvée par acte législatif le (date) en raison du tremblement de terre ayant touché le Nord le (date). Les objectifs et les méthodes relatifs au budget initial, ainsi que les révisions ultérieures sont détaillés dans le Rapport d'exploitation et d'exécution budgétaire publié en parallèle aux états financiers.

L'excédent de 15% des dépenses réelles par rapport au budget final (25 % par rapport au budget initial) pour la fonction Santé était dû au dépassement, par les dépenses, du niveau approuvé par acte législatif suite au tremblement de terre. Aucune autre différence significative n'a été relevée entre le budget final approuvé et les montants réels.

Les bases budgétaires et comptables diffèrent. Les états financiers de l'État dans son ensemble sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse, avec une présentation des dépenses par nature dans l'état de la performance financière. Les états financiers sont des états consolidés qui englobent toutes les entités contrôlées, y compris les entreprises publiques pour l'exercice fiscal débutant le 1^{er} janvier 20XX et clôturé le 31 décembre 20XX. Le budget est approuvé selon une nomenclature par fonctions et sur la base d'une comptabilité de caisse modifiée et ne concerne que le secteur des administrations publiques, qui exclut les entreprises publiques et certaines activités et entités non marchandes.

Les montants figurant dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ont été ajustés pour être adaptés à la méthode de la comptabilité de caisse modifiée selon une présentation fonctionnelle pour disposer de la même base que le budget final approuvé. En outre, les ajustements, réalisés aux montants de l'état des entrées et des sorties de trésorerie consécutifs aux effets calendaires liés aux reports de crédits et au périmètre des entités couvertes (entreprises publiques et autres entités), ont été effectués afin d'exprimer les montants réels sur une base comparable à celle du budget final approuvé.

Un rapprochement entre les entrées et les sorties réelles présentées dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels et les montants du total des entrées et des sorties de trésorerie figurant dans l'état des entrées et sorties de trésorerie pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20XX est présenté ci-dessous. Les

états financiers et les documents budgétaires sont préparés pour la même période. Il existe une différence en matière d'entité: le budget est préparé pour le secteur des administrations publiques et les états financiers consolident toutes les entités contrôlées par l'État. Il existe également une différence en matière de base: le budget est préparé selon la méthode de la comptabilité de caisse et les états financiers sur une base de caisse modifiée.

	Total des entrées de trésorerie	Total des sorties de trésorerie
Montant réel calculé sur une base comparable, comme présenté dans le budget et l'état comparatif des montants réels	X	X
Différences de base	X	X
Différences temporelles	-	-
Différences d'entité	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	
Total des sorties de trésorerie		X

Ce rapprochement pourrait être inclus dans l'état de comparaison des montants budgétés et des montants réels, ou dans une note.

ANNEXE 1B – ENTITÉ PUBLIQUE AB
(CETTE ENTITÉ CONTRÔLE SON PROPRE COMPTE BANCAIRE ET RETIRE ÉGALEMENT DES AVANTAGES DE
PAIEMENTS EFFECTUÉS PAR DES TIERS)
ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE
DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note <-----200X----->			<-----200X-1----->		
	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)						
ENTREES DE TRESORERIE						
Attributions/autorisations budgétaires	X	X	-	X	X	-
Autres entrées de trésorerie	X	-	-	X	-	-
Subventions/aides publiques	-	-	X	-	-	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRESORERIE						
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	-	-	(X)	-	-
Loyers	(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Investissements	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA COMPTABILITE DE CAISSE

	Note	<-----200X----->			<-----200X-1----->		
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)							
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	X	(X)	X	(X)	X
Trésorerie à l'ouverture de la période	2	X	N/A*	N/A	X	N/A	N/A
Augmentation/(diminution) de trésorerie		X	N/A	N/A	X	N/A	N/A
Trésorerie à la clôture de la période	2	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A

* N/A = Non applicable (Sans objet)

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ETAT DES SORTIES DE TRÉSORERIE PAR FONCTION

	Note <-----200X----->			<-----200X-1----->		
	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)						
SORTIES DE TRESORERIE/DEPENSES						
Programme I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programme IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autres sorties de trésorerie/dépenses	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie/dépenses	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ENTITÉ PUBLIQUE AB**Notes aux états financiers****1. Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public (entité publique AB). Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ceci comprend l'entité publique AB et ses entités contrôlées. L'entité publique AB est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AB consiste à fournir (identifier le type) des services aux parties prenantes. L'entité contrôle son propre compte bancaire. Les autorisations budgétaires et autres entrées de trésorerie sont déposées sur ses comptes bancaires.

Paiements effectués par d'autres entités publiques

L'entité bénéficie de paiements effectués par son entité contrôlante (État A) et par d'autres entités publiques pour son compte.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

L'entité bénéficie également de paiements effectués par des tiers extérieurs (tiers extérieurs à l'entité économique) pour des biens et des services. Ces paiements ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie de l'entité mais constituent des avantages pour elle. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Trésorerie

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme. Les montants attribués à l'entité sont déposés sur le compte bancaire de l'entité et contrôlés par elle. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée.

Les entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe sont déposées dans des comptes de transaction contrôlés par l'entité. Elles sont transférées au compte de recettes consolidé à la clôture de la période.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants:

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité de l'entité.

4. Entités contrôlées conjointement significatives

Entité	Pays
Entité A	X
Entité B	X

5. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour l'entité AB.

**ANNEXE 1C – SERVICE PUBLIC AC
(L'ÉTAT EXPLOITE UN SYSTÈME CENTRALISÉ DE COMPTE UNIQUE
– L'ENTITÉ NE CONTRÔLE PAS LES MONTANTS QUI LUI SONT
ATTRIBUÉS POUR UTILISATION).**

ÉTAT DES ENTRÉES ET SORTIES DE TRÉSORERIE POUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Compte de trésorerie / compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie / compte unique de contrôle	Paiements effectués par des tiers extérieurs
(en milliers d'unités monétaires)					
ENTRÉES DE TRÉSORERIE					
Attributions/autorisations budgétaires	2	X	-	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Assistance		-	X	-	X
Total des entrées de trésorerie		X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	-	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie		(X)	(X)	(X)	(X)

ÉTATS FINANCIERS ADDITIONNELS (FACULTATIFS)

Des états financiers additionnels peuvent être préparés, par exemple, pour présenter des informations budgétaires par grands groupes de fonds, ou pour présenter les dépenses par grandes fonctions ou sorties. Un exemple d'état présenté par fonction figure ci-après.

ÉTAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION

(en milliers d'unités monétaires)	Note <-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Sorties de trésorerie effectués par des tiers extérieurs	Compte de trésorerie/ compte unique de contrôle	Sorties de trésorerie effectués par des tiers extérieurs
SORTIES DE TRESORERIE				
Programme I	X	X	X	X
Programme II	X	X	X	X
Programme III	X	X	X	X
Programme IV	X	X	X	X
Autres sorties de trésorerie	X	X	X	X
Total des sorties de trésorerie	X	X	X	X

ENTITÉ PUBLIQUE AC**Notes aux états financiers****1. Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

Entité présentant les états financiers

Les états financiers concernent une entité du secteur public: ministère AC.

Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Ils comprennent l'entité publique AC. L'entité publique AC est contrôlée par l'État du pays A.

L'activité principale de l'entité publique AC consiste à fournir des services aux parties prenantes.

L'entité publique AC ne gère pas son propre compte bancaire. L'État exploite une fonction de trésorerie centralisée qui administre les sorties de trésorerie encourues par tous les services pendant l'année financière. Les paiements réalisés sur ce compte pour le service sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Paiements effectués par des tiers extérieurs

Le service public AC obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers extérieurs à l'État pendant la période de reporting. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de trésorerie du service mais constituent des avantages pour le service. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers extérieurs » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

Monnaie de présentation

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A)

2. Autorisations budgétaires

Les montants attribués au service public AC sont gérés par le biais d'un compte central administré par la Direction du Trésor. Ces montants ne sont pas contrôlés par le service public AC mais mis en œuvre pour le compte du service public par le gestionnaire central du compte sur présentation de documents ou d'autorisations appropriés. Tous les emprunts sont gérés par une entité financière centralisée. Le

montant présenté au titre d'attributions/autorisations budgétaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie est le montant que la Direction du Trésor a dépensé au profit du service public AC (le montant « tiré »).

3. Transferts

Des montants sont transférés à des bénéficiaires autorisés conformément au mandat d'exploitation et à l'autorité du service public AC.

4. Date d'autorisation

La publication des états financiers a été autorisée le *XX mois 200X+1* par M. YY, ministre de XXXXXXXXXXXX pour le service public AC.

PARTIE 2: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST ENCOURAGÉE

Cette partie de la présente Norme est facultative. Elle énonce des informations additionnelles qu'une entité est encouragée à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle doit être lue simultanément à la première partie de la présente Norme, qui énonce les dispositions normatives relatives à l'information à fournir selon la méthode de la comptabilité de caisse. Les informations que les entités sont encouragées à fournir, qui sont présentées en caractères italiques, doivent être lues dans le contexte des paragraphes de commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux.

INFORMATION FINANCIÈRE SELON LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ DE CAISSE PARTIE 2: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

2.1 Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée

Définitions

2.1.1 *Dans cette partie de la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:*

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

Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

Les distributions aux contributeurs sont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Les éléments extraordinaires sont (pour les besoins de la présente Norme) les flux de trésorerie résultant d'événements ou d'opérations clairement distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité.

Est un actif financier tout actif qui est:

- (a) *de la trésorerie;*
- (b) *un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier;*
- (c) *un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables; ou*
- (d) *un instrument de capitaux propres d'une autre entité.*

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Les activités ordinaires recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

Avantages économiques futurs ou potentiel de service

- 2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Continuité d'activité

- 2.1.3 *Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute*

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.

- 2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'État dans son ensemble. Pour des entités individuelles, au moment d'évaluer si une entité est en situation de continuité d'activité, les personnes responsables de la préparation des états financiers:
- (a) doivent prendre en compte toute l'information disponible pour l'avenir prévisible, qui inclut, sans s'y limiter nécessairement, douze mois à compter de l'approbation des états financiers; et
 - (b) peuvent avoir à étudier de nombreux facteurs concernant la performance actuelle et future, des restructurations potentielles et annoncées d'unités de l'organisation, les estimations d'entrées de trésorerie ou la probabilité de la poursuite de financement public, et les sources potentielles de financement de remplacement avant qu'il soit approprié de conclure que l'entité est en situation de continuité d'activité.
- 2.1.5 Il peut y avoir des circonstances où les critères normaux de continuité d'activité que sont la liquidité et la solvabilité, telles qu'elles s'appliquent aux entreprises, semblent défavorables, tandis que d'autres facteurs suggèrent que l'entité reste néanmoins dans une situation de continuité d'activité. Par exemple:
- (a) pour évaluer si l'État est en situation de continuité d'activité, le pouvoir de lever des impôts peut amener à considérer certaines entités comme étant en situation de continuité d'activité même si leurs sorties de trésorerie peuvent excéder leurs entrées de trésorerie pendant de longues périodes; et
 - (b) pour une entité individuelle, une évaluation de ses flux de trésorerie pour une période de reporting peut indiquer que l'entité n'est pas en situation de continuité d'activité. Des accords de financement pluriannuels peuvent toutefois avoir été mis en place avec l'État pour assurer la continuité d'activité de l'entité.

Éléments extraordinaires

- 2.1.6 *Une entité est encouragée à présenter séparément la nature et le montant de chaque élément extraordinaire. La présentation peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes aux états financiers.*
- 2.1.7 Les éléments extraordinaires se caractérisent par le fait qu'ils résultent d'événements ou d'opérations distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière et qui

ne relèvent pas du contrôle ou de l'influence de l'entité. En conséquence, les éléments extraordinaires sont rares, inhabituels et significatifs.

Distincts des activités ordinaires

- 2.1.8 C'est la nature de l'événement ou de l'opération par rapport aux activités ordinairement conduites par l'entité et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire, qui détermine si un événement ou une opération se distingue clairement des activités ordinaires de l'entité. Un événement ou une opération peut être extraordinaire pour une entité ou un échelon d'autorité, mais ne pas l'être pour une autre entité ou un autre échelon d'autorité, en raison des différences entre leurs activités ordinaires respectives. Dans le contexte de présentation d'informations financières d'un État, les éléments extraordinaires seront extrêmement rares.

Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible

- 2.1.9 L'événement ou l'opération sera d'un type dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il ne se reproduise pas dans un avenir prévisible, compte tenu de l'environnement dans lequel opère l'entité. La nature des éléments extraordinaires est telle qu'ils ne sont normalement pas prévus au début d'une période de reporting et ne sont par conséquent pas inclus dans le budget. L'inclusion d'un élément dans un budget suggère que l'occurrence de cet élément spécifique est prévue et donc n'est pas extraordinaire.

Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité

- 2.1.10 L'événement ou l'opération échappe au contrôle ou à l'influence de l'entité. Un événement ou une opération est présumé échapper au contrôle ou à l'influence d'une entité si les décisions ou déterminations de l'entité sont normalement sans effet sur l'occurrence de cette opération ou cet événement.

Identifier les éléments extraordinaires

- 2.1.11 Le fait qu'un élément soit ou non extraordinaire doit être considéré dans le contexte de l'environnement opérationnel de l'entité et de l'échelon d'autorité auquel elle opère. Il convient d'exercer son jugement dans chaque cas.
- 2.1.12 Exemples des flux de trésorerie associés aux événements ou opérations susceptibles, sans que cela soit nécessaire, de donner lieu à des éléments extraordinaires pour certaines entités du secteur public ou certains échelons d'autorité:
- (a) flux de trésorerie à court terme associés à la fourniture de services à des réfugiés lorsque le besoin de tels services n'était pas prévu au début de l'exercice, sortant du champ des activités ordinaires de l'entité et échappant à son contrôle. Si ces services étaient prévisibles ou se sont produits pendant plusieurs périodes de reporting, ils ne sont généralement pas classés comme extraordinaires; et

- (b) les flux de trésorerie associés à la fourniture de services suite à une catastrophe naturelle ou résultant d'une intervention humaine, par exemple la fourniture de refuges à des sans-abri après un séisme. Pour qu'un séisme donné soit qualifié d'extraordinaire, il doit être d'une magnitude à laquelle on ne s'attendrait normalement pas soit dans la région où il s'est produit, soit dans la région associée à l'entité, et la fourniture de services d'urgence ou le rétablissement de services essentiels doit sortir du champ des activités ordinaires de l'entité concernée. Lorsqu'une entité est responsable de l'aide aux personnes affectées par des catastrophes naturelles, les coûts associés à cette activité ne satisfont généralement pas à la définition d'un élément extraordinaire.

- 2.1.13 La restructuration d'activités constitue un exemple d'événement qui n'est normalement pas extraordinaire pour une entité du secteur public ou pour l'échelon central qui l'englobe. Les trois critères de la définition d'un élément extraordinaire doivent être satisfaits pour qu'un élément puisse être classé comme extraordinaire. Une restructuration peut de toute évidence être distincte des activités ordinaires de l'entité. Cependant, au niveau de l'échelon central, des restructurations peuvent intervenir fréquemment. Qui plus est, une restructuration relève généralement du contrôle ou de l'influence d'une entité de l'échelon central. Ce n'est que dans des circonstances où une restructuration est imposée par un autre niveau d'autorité, par un régulateur externe ou une autre autorité extérieure qu'elle pourrait être classée comme ne relevant pas du contrôle ou de l'influence de l'entité de l'échelon central.
- 2.1.14 La présentation de la nature et du montant de chaque élément extraordinaire peut être effectuée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement élaborés ou encore dans les notes aux états financiers. Une entité peut également décider de ne présenter que le montant total des éléments extraordinaires dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les détails dans les notes aux états financiers.

Opérations administrées

- 2.1.15 *Une entité est encouragée à présenter dans les notes aux états financiers le montant et la nature des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant que mandataire pour le compte de tiers lorsque ces montants échappent au contrôle de l'entité.*
- 2.1.16 Les flux de trésorerie associés aux opérations administrées par une entité agissant en tant que mandataire pour le compte de tiers peuvent ne pas transiter par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers. Dans ces cas, l'entité ne peut pas utiliser ou bénéficier d'une autre manière de la trésorerie qu'elle administre dans la réalisation de ses propres objectifs. Ces flux de trésorerie échappent parfois au contrôle de

l'entité et ne sont donc pas inclus dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui seraient éventuellement préparés. Toutefois, la présentation du montant et de la nature de ces opérations par grandes catégories est encouragée parce qu'elle contient des informations utiles sur la portée des activités de l'entité, et qu'elle est pertinente pour l'évaluation de la performance de l'entité.

- 2.1.17 Lorsque ces entrées et sorties de trésorerie transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité, elles sont traitées comme des flux de trésorerie et des soldes de trésorerie appartenant à l'entité elle-même et compris dans les totaux présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la présente Norme permet de présenter ces entrées et sorties de trésorerie pour le montant net. Les paragraphes 2.1.18 à 2.1.22 ci-dessous fournissent des commentaires sur les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie qui:
- (a) peuvent être contrôlés par une autorité publique ou une entité publique et qui seront publiés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon la première partie de la présente Norme; et
 - (b) sont des opérations administrées qui ne seront pas incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés mais dont la publication est encouragée.

Recouvrement des produits

- 2.1.18 Les entités du secteur public peuvent contrôler de la trésorerie ou administrer des entrées ou sorties de trésorerie pour le compte de l'État ou d'autres autorités ou entités du service public. Ainsi, un Département de la Taxation (ou une administration de recouvrement des impôts) peut être mis en place avec son propre compte bancaire et disposer d'un crédit budgétaire destiné à financer ses activités. Les activités de ce Département pourront inclure l'administration de certains aspects de la Loi de Finances et englober le recouvrement d'impôts pour le compte de l'État.
- 2.1.19 Un Département de la Taxation peut utiliser la trésorerie qui lui a été attribuée et déposée sur un compte bancaire qu'elle contrôle pour réaliser ses objectifs opérationnels selon son mandat, et il peut interdire à des tiers d'utiliser cette trésorerie ou d'en obtenir des avantages. Dans ces cas, le Département contrôle la trésorerie attribuée pour sa propre utilisation. Toutefois, la trésorerie que le Département encaisse pour le compte de l'État par ses activités de recouvrement d'impôts est généralement déposée sur un fonds de fiducie spécifié de l'État, ou transféré sur un compte bancaire de l'État administré par le Trésor ou par une administration similaire. Dans de telles circonstances, la trésorerie encaissée ne peut être utilisée pour la réalisation des objectifs du Département de la Taxation, ni autrement

utilisée à la discrétion de la direction de ce département sans autorisation budgétaire ou autre de l'État ou de l'organe compétent. Dès lors, la trésorerie encaissée n'est pas contrôlée par le Département de la taxation, et ne constitue donc pas une partie des entrées ou des soldes de trésorerie du Département. Suite à une décision de l'État, certains des montants encaissés peuvent être attribués ou alloués au Département pour utilisation. Toutefois, c'est la décision de l'État d'autoriser la dépense des fonds par le Département de la taxation, et non le recouvrement de la trésorerie, qui engendre le contrôle.

- 2.1.20 Des circonstances similaires peuvent survenir lorsque les pouvoirs publics, au niveau d'un État ou au niveau local, par exemple, encaissent de la trésorerie pour le compte d'un autre pouvoir public (comme un gouvernement fédéral). Dans ces cas, ce pouvoir public intervient en tant que mandataire de tiers pour le recouvrement de trésorerie. La trésorerie qui résulte de la gestion d'opérations en tant que mandataire de tiers n'est généralement pas déposée dans un compte bancaire de l'administration chargée du recouvrement et ne fait dès lors pas partie des entrées, des sorties ou des soldes de trésorerie de l'entité présentant les états financiers.

Flux de trésorerie « de transit »

- 2.1.21 Dans certains cas, les accords administratifs mis en place pour les activités de recouvrement d'impôts qu'entreprend une autorité publique ou une entité publique en tant que mandataire d'une tierce partie peuvent prévoir que la trésorerie encaissée soit initialement déposée sur le compte bancaire propre de l'entité avant de le transférer vers le bénéficiaire ultime. Les flux de trésorerie résultant de ces transactions sont parfois dénommés flux de trésorerie « de transit ». Dans ces cas, l'entité:

- (a) contrôle la trésorerie qu'elle encaisse en qualité de mandataire pour la période, généralement brève, pendant laquelle la trésorerie est déposée sur le compte bancaire de l'entité avant le transfert à des tierces parties;
- (b) bénéficie habituellement des intérêts résultant des montants déposés sur des comptes générateurs d'intérêts avant le transfert à l'autre entité; et
- (c) est tenu de transférer la trésorerie encaissée à des tiers conformément aux dispositions législatives ou à des accords administratifs.

Lorsque des entrées de trésorerie provenant d'opérations administrées transitent par un compte bancaire contrôlé par l'entité présentant les états financiers, les entrées, les sorties et les soldes de trésorerie résultant de l'activité de recouvrement seront inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon le paragraphe 1.3.4(a)(i) de la première partie de la présente Norme. Le paragraphe 1.3.13(a) de la première partie de la

présente Norme précise que les entrées et sorties de trésorerie qui résultent d'opérations que l'entité administre pour le compte d'autres parties et qui sont comptabilisées dans les états financiers peuvent être présentées pour le montant net.

Transferts versés

- 2.1.22 Conformément aux objectifs d'un État et à la législation ou toute autre réglementation, les montants attribués à une entité publique (un ministère, un organisme public ou assimilé) peuvent inclure des montants à transférer à des tiers relativement, par exemple, à des prestations d'assurance-chômage, à des pensions de vieillesse ou à des rentes d'invalidité, à des prestations familiales ainsi que d'autres versements de prestations de sécurité sociale. Dans certains cas, ces montants transiteront par un compte bancaire contrôlé par l'entité. Lorsque c'est le cas, l'entité comptabilisera la trésorerie attribuée en vue du transfert en tant qu'entrée de trésorerie pendant la période de reporting, les montants transférés pendant la période de reporting en tant que sorties de trésorerie, et tout montant détenu à la fin de la période de reporting en vue d'un transfert ultérieur comme faisant partie du solde de trésorerie à la clôture.

Présentation des principales catégories de flux de trésorerie

- 2.1.23 *Une entité est encouragée à présenter, soit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, ou dans les notes de ces états:*
- (a) *une analyse du total des sorties de trésorerie et des paiements effectués par des tiers en utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié; et*
 - (b) *les produits d'emprunts. En outre, le montant des emprunts peut être également classé par type et par source.*
- 2.1.24 Les subdivisions recommandées au paragraphe 2.1.23(a) peuvent être présentées dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions des paragraphes 1.3.12 et 1.3.24 de la première partie de la présente Norme. Lorsqu'une base de classification différente est adoptée dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, la présentation d'informations additionnelles ventilées selon les recommandations visées au paragraphe 2.1.23(a) ci-dessus est encouragée, sous la forme d'un état séparé ou d'une note.
- 2.1.25 Les sorties de trésorerie et les paiements effectués par des tiers peuvent être également subdivisés de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Une entité est

encouragée à présenter cette information d'au moins l'une des deux manières suivantes.

- 2.1.26 La première méthode est appelée méthode des sorties de trésorerie par nature. Elle consiste à regrouper les sorties de trésorerie dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie selon leur nature (par exemple, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Voici un exemple de classification selon la méthode des sorties de trésorerie par nature:

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Rémunérations et salaires	(X)	(X)
Frais de transport	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.27 La deuxième méthode, appelée méthode de classification par fonction, classe les sorties de trésorerie d'après le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été effectuées. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs, bien que l'affectation des sorties de trésorerie aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des sorties de trésorerie selon la méthode de classification par fonction:

	Sorties de trésorerie	Paiements par des tiers
Services de santé	(X)	(X)
Services de formation	(X)	(X)
Investissements	(X)	(X)
Coûts d'emprunts	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

- 2.1.28 Selon cette méthode, les sorties de trésorerie associées aux principales fonctions assumées par l'entité sont présentées séparément. Dans cet exemple, l'entité a des fonctions en relation avec la fourniture de prestations de soins de santé et de formation. L'entité doit présenter des postes de sorties de trésorerie pour chacune de ces fonctions.

- 2.1.29 Les entités classant les sorties de trésorerie par fonction sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur la nature des sorties de trésorerie, y compris les sorties relatives aux salaires et autres avantages du personnel.

- 2.1.30 Le paragraphe 1.3.12 de la première partie de la présente Norme impose de présenter le total des entrées de trésorerie de l'entité en affichant séparément la subdivision du total des entrées de trésorerie d'après une base de classification appropriée aux activités de l'entité. La subdivision d'entrées de trésorerie en catégories appropriées dépendra de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Outre la présentation du montant des produits d'emprunts, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées:
- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts);
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe);
 - (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source);
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes; et
 - (f) entrées de trésorerie provenant de dons et de donations.

Information relative aux parties liées

- 2.1.31 *Une entité est encouragée à publier dans les notes aux états financiers les informations requises par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées.*
- 2.1.32 IPSAS 20 Information relative aux parties liées, de la série des normes IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, définit les parties liées ainsi que d'autres termes pertinents, impose de fournir des informations relatives aux relations de parties liées lorsqu'un contrôle existe et impose de fournir certaines informations relatives à des opérations de parties liées, y compris des informations relatives à la rémunération globale dont bénéficient les principaux dirigeants.

Présentation des actifs, des passifs et comparaison avec les budgets

- 2.1.33 *Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers:*
- (a) *des informations relatives aux actifs et aux passifs de l'entité; et*
 - (b) *une comparaison avec les budgets, si l'entité ne rend pas publics ses budgets approuvés*
- 2.1.34 Les États et les administrations publiques contrôlent des ressources significatives en plus de la trésorerie, et mettent ces ressources en œuvre

pour la réalisation de leurs objectifs de fourniture de services. Ils empruntent également des montants destinés à financer leurs activités, encourent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenser de la trésorerie à l'avenir pour l'acquisition d'immobilisations. Les actifs et passifs qui ne sont pas de la trésorerie ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Toutefois, les États tiennent à jour des écritures de leurs dettes, autres passifs, et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie, en assurent le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives à des actifs et des passifs et aux coûts de programmes et activités particuliers améliorera la reddition de comptes; elle est encouragée par la présente Norme.

- 2.1.35 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les actifs et les passifs par type, par exemple en classant:
- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles; et
 - (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.37 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et immédiatement comprises. Les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, et notamment IPSAS 13 Contrats de location, IPSAS 17 Immobilisations corporelles et IPSAS 19 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations additionnelles à propos de leurs actifs et de leurs passifs.

Comparaison avec les budgets

- 2.1.36 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictionspays, cette disposition figure dans la législation. Les entités qui rendent publics leurs budgets approuvés doivent se conformer aux dispositions des paragraphes 1.9.1 à 1.9.48 de la première partie de cette Norme. Cette Norme encourage

les autres entités (à savoir les entités ne rendant pas publics leurs budgets approuvés) à intégrer dans leurs états financiers la présentation d'une comparaison des montants réels et des montants budgétés pour la période de reporting, lorsque les états financiers et le budget sont établis selon la même méthode comptable. Pour ces autres entités, il existe différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget, et notamment:

- (a) la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité; et
- (b) La présentation d'informations attestant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers.

2.1.37 *Les entités qui intègrent dans leurs états financiers une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à inclure dans leurs états financiers un renvoi vers les rapports comportant des informations relatives à la fourniture des services.*

2.1.38 *Les entités adoptant des budgets périodiques pluriannuels sont encouragées à fournir des notes plus détaillées concernant la relation entre les montants réels et les montants budgétés pendant la période budgétaire.*

2.1.39 Les informations budgétaires supplémentaires, dont les informations concernant la fourniture des réalisations en matière de services, peuvent être présentées dans des documents autres que des états financiers. Les entités qui intègrent dans leur états financier une comparaison des montants réels et des montants budgétés sont encouragées à y inclure un renvoi à ces documents, notamment en particulier pour établir un lien, d'une part, entre les données relatives aux montants réels et aux montants budgétés et, d'autre part, entre les données budgétaires non financières et les réalisations en matière de fournitures des services.

2.1.40 Comme indiqué au paragraphe 1.9.32 de la présente Norme, les entités peuvent adopter des approches différentes pour déterminer le budget annuel dans le cadre du budget périodiquepluriannuel. Lorsque des budgets périodiques pluriannuels sont adoptés, les entités sont encouragées à fournir des informations supplémentaires sur des sujets tels que la relation entre le budget périodique pluriannuel et les budgets annuels le composant et les montants réels pendant la période budgétaire.

États financiers consolidés

2.1.41 Une entité est encouragée à indiquer, dans les notes aux états financiers:

- (a) la proportion de la part d'intérêt dans les entités contrôlées et, lorsque cette part d'intérêt prend la forme d'actions, la proportion des droits de vote détenus (uniquement lorsqu'elle est différente de la proportion de la part d'intérêt);
- (b) selon les cas:
 - (i) le nom de toute entité contrôlée dans laquelle l'entité contrôlante détient une part d'intérêt et/ou des droits de vote inférieurs ou égaux à 50 %, accompagné d'une explication du mode de contrôle; et
 - (ii) le nom de toute entité dans laquelle une part d'intérêt supérieure à 50 % est détenue, mais qui n'est pas une entité contrôlée, accompagné d'une explication des raisons pour lesquelles le contrôle n'existe pas; et
- (c) dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.

2.1.42 Une entité contrôlante qui ne présente pas un état des entrées et des sorties de trésorerie consolidé est encouragée à indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés, ainsi que les bases sur lesquelles les entités contrôlées ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Elle est également encouragée à présenter le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante qui présente des états financiers consolidés.

2.1.43 Le paragraphe 1.6.20(b) de la première partie de la présente Norme impose d'indiquer les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée. Les paragraphes 1.6.7 et 1.6.8 de la première partie de la Norme disposent également qu'une entité contrôlée qui est elle-même une entité entièrement détenue ou une entité contrôlante qui est quasi-totalement détenue ne doivent pas présenter d'états financiers consolidés. Lorsque c'est le cas, la présentation des informations du paragraphe 02.01.42 ci-dessus est encouragée.

Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

2.1.44 Une entité est encouragée à indiquer et présenter séparément l'ensemble des flux de trésorerie découlant d'acquisitions et de sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles.

2.1.45 Une entité est encouragée à indiquer dans les notes aux états financiers, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou

d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de la période, chacun des éléments suivants:

- (a) *le montant total de l'acquisition ou de la cession (y compris la trésorerie ou d'autres actifs);*
- (b) *la part du montant de l'acquisition ou de la cession acquittée en trésorerie; et*
- (c) *le montant de trésorerie dont dispose l'entité contrôlée ou l'unité opérationnelle acquise ou sortie.*

- 2.1.46 La présentation séparée, sous des rubriques spécifiques, des effets sur les flux de trésorerie des acquisitions et cessions d'entités contrôlées et autres activités, ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou sortis permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Pour permettre aux utilisateurs d'identifier les effets des acquisitions et des cessions, les effets des cessions sur les flux de trésorerie ne devraient pas être déduits de ces acquisitions.
- 2.1.47 Le montant total de trésorerie versée ou reçue lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie après déduction du montant de trésorerie acquise ou sortie.
- 2.1.48 Le paragraphe 2.1.33 recommande de présenter des actifs et passifs de l'entité. Les actifs et passifs autres que la trésorerie d'une entité contrôlée ou d'une unité opérationnelle acquise ou sortie peuvent également être présentés séparément, ventilés par grandes catégories. Conformément aux dispositions du paragraphe 1.3.37 de la partie 1 de la présente Norme, où cette information est présentée, les actifs et les passifs doivent être identifiés clairement, et la base de leur comptabilisation et de leur évaluation, expliquée.

Coentités

- 2.1.49 *Une entité est encouragée à indiquer les informations relatives aux coentités qui sont nécessaires pour une présentation fidèle des entrées et sorties de trésorerie de l'entité pendant la période et les soldes de trésorerie à la date de reporting.*
- 2.1.50 De nombreuses entités du secteur public créent des coentités en vue d'exercer différentes activités. La nature de ces activités s'étend d'entreprises commerciales jusqu'à la fourniture de services à la population à titre gratuit. Les modalités d'une coentité sont définies dans un contrat ou un autre accord irrévocable; elles précisent généralement l'apport initial de chaque coparticipant et la quote-part des produits ou des autres avantages (s'il y en a) et des charges de chacun des coparticipants. Les entités qui présentent leurs états financiers selon la méthode de la comptabilité de caisse présentent généralement:

- (a) en tant que sorties de trésorerie, la trésorerie dépensée pour l'acquisition d'une participation dans une coentité et dans les activités courantes d'une coentité; et
- (b) en tant qu'entrées de trésorerie, la trésorerie reçue de la coentité.

Les informations à fournir à propos des coentités peuvent inclure la liste et la description des participations dans les coentités significatives. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 Information financière relative aux participations dans des coentités, de la série des IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice, fournit des commentaires sur les différentes formes et structures que peuvent prendre les coentités et sur les éventuelles informations supplémentaires à fournir.

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

- 2.1.51 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation des états financiers en monnaie locale sans retraitement est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant la même période comptable, est trompeuse.
- 2.1.52 La présente Norme n'identifie pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. Savoir si un retraitement des états financiers selon les recommandations de la présente Norme devient nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants:
- (a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat;
 - (b) la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie;
 - (c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte;
 - (d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix; et
 - (e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

Le retraitement des états financiers

- 2.1.53 *Une entité qui établit ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste est encouragée à:*

- (a) *retraiter son état des entrées et des sorties de trésorerie et ses autres états financiers dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting.*
- (b) *retraiter les informations comparatives pour l'exercice précédent et toute information relative aux exercices antérieurs dans l'unité de mesure qui est en vigueur à la date de reporting; et*
- (c) *utiliser un indice général des prix qui reflète les changements du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.*

2.1.54 *L'entité est encouragée à présenter les informations suivantes:*

- (a) *mention du retraitement de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des données comparatives des exercices antérieurs pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation; en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting; et*
- (b) *la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de reporting et l'évolution de cet indice au cours de la période de reporting en cours et de la période précédente.*

2.1.55 Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs politiques, économiques et sociaux. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs économiques généraux peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

2.1.56 Dans une économie hyperinflationniste, l'utilité des états financiers s'accroît sensiblement lorsqu'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de reporting. En conséquence, les traitements et informations à fournir selon les paragraphes 02.01.53 et 02.01.54 ci-dessus sont recommandés. La présentation de cette information comme étant la présentation principale plutôt que comme un supplément aux états financiers qui n'ont pas été retraités est encouragée. Une présentation séparée des états des entrées et des sorties de trésorerie et autres états financiers avant retraitement est découragée.

2.1.57 Tous les postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie seront libellés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting. Aussi, tous les montants, y compris les paiements effectués par des tiers présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers, seront retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des entrées et des sorties.

- 2.1.58 De nombreuses entités du secteur public intègrent dans leurs états financiers les informations budgétaires correspondantes, afin de faciliter les comparaisons avec le budget. Lorsque c'est le cas, la présente Norme recommande de retraiter l'information budgétaire conformément à ses dispositions.

Informations comparatives

- 2.1.59 Pour que des comparaisons avec des exercices antérieurs aient un sens, l'information comparative pour la période de reporting antérieure sera retraitée en appliquant un indice général des prix de manière à présenter les états financiers comparatifs dans l'unité de mesure qui était en vigueur à la fin de la période de reporting. L'information qui est fournie pour les périodes antérieures est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting.

États financiers consolidés

- 2.1.60 Une entité contrôlante qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des entités contrôlées qui présentent également leurs états financiers dans les monnaies d'économies hyperinflationnistes. Si l'état des entrées et des sorties de trésorerie et les autres états financiers doivent être préparés selon une base cohérente, les états financiers de ces entités contrôlées seront retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel les états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur entité contrôlante. Lorsqu'une telle entité contrôlée est une entité contrôlée étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture.
- 2.1.61 Si des états financiers ayant des dates de reporting différentes sont consolidés, tous les éléments monétaires et non monétaires doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

- 2.1.62 Le retraitement des états financiers selon l'approche encouragée par la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.
- 2.1.63 Les informations à fournir recommandées par la présente Norme visent à décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'hyperinflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

2.2 États et autres entités du secteur public ayant l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice

Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie

- 2.2.1 *Une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice est encouragée à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie.*
- 2.2.2 IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie fournit des commentaires sur la classification des flux de trésorerie en flux opérationnels, de financement et d'investissement, et inclut des dispositions relatives à la préparation d'un tableau de flux de trésorerie qui présente ces catégories séparément. Une synthèse des aspects essentiels de IPSAS 2 et des commentaires sur leur application à l'information financière selon la présente Norme figure en annexe 3. La deuxième partie de la présente Norme encourage la présentation d'informations additionnelles à celles requises par IPSAS 2. Les entités qui adoptent le format de IPSAS 2 pour la présentation de l'état des entrées et des sorties de trésorerie sont encouragées à également présenter les informations complémentaires identifiées dans la deuxième partie de la présente Norme.

Périmètre des états consolidés – Exclusions de l'entité économique

- 2.2.3 Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice selon les normes IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice, elle ne consolide pas les entités qu'elle contrôle à titre temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans un avenir proche. Un contrôle temporaire peut intervenir lorsque, par exemple, un État national entend transférer sa participation dans une entité contrôlée à une autorité locale.
- 2.2.4 La première partie de la présente Norme ne prévoit pas d'exclure de telles entités des états financiers consolidés préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Ceci s'explique par le fait que:
- (a) la trésorerie d'une entité qui n'est contrôlée qu'à titre temporaire peut être utilisée au profit de l'entité économique pendant la période de contrôle temporaire; et
 - (b) les ajustements de consolidation potentiellement complexes qui peuvent être nécessaires selon la méthode de la comptabilité d'exercice ne surviendront pas selon la méthode de la comptabilité de caisse.
- 2.2.5 Pour que cette exemption de consolidation s'applique selon les IPSAS de comptabilité d'exercice, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de céder, ou de ne plus contrôler,

l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.

- 2.2.6 Les entités qui se préparent à passer à la méthode de la comptabilité d'exercice devront avoir conscience de cette différence en exigences de consolidation entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, et déterminer si, pour les entités contrôlées incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, le contrôle est temporaire.

Annexe 2: Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme

La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.

Extraits des notes aux états financiers de l'entité ABC

Opérations administrées (paragraphe 2.1.15)

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (nom du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	Nature de l'opération	200X	200X-1
Trésorerie recouvrée pour le compte de l'État/la Couronne	Recouvrement de taxes	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	X	X
		X	X
Trésorerie transférée vers les entités respectives		(X)	(X)
		-	-

Opérations entre parties liées (Paragraphe 2.1.31)

Les principaux dirigeants (tels que définis dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 Information relative aux parties liées) de l'entité ABC sont le ministre, les membres de l'organe de direction et les membres du comité de direction. L'organe de direction se compose de membres désignés par l'État A. Le président-directeur général et le directeur financier assistent aux réunions de l'organe de direction mais n'en sont pas membres. Le ministre n'est pas rémunéré par l'entité ABC. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de membres déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présente comme suit:

Rémunération globale	AX millions
Nombre de personnes	AY personnes

Le comité de direction se compose du président directeur général de l'entité, du directeur financier, et de AZ responsables de division. La rémunération globale des membres de l'organe de direction et le nombre de gestionnaires déterminé selon une base d'équivalent temps-plein recevant une rémunération dans cette catégorie se présentent comme suit:

Rémunération globale	AP millions.
Nombre de personnes	AQ personnes

Extraits des notes aux états financiers de l'État X***Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a))******Immobilisations corporelles***

L'État a entamé le processus d'identification et d'évaluation des principales catégories de ses immobilisations corporelles. Les actifs sont comptabilisés au coût historique ou à leur valeur. Les évaluations ont été effectuées par un évaluateur professionnel indépendant. Les bases d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'actifs sont les suivantes:

Immobilisations corporelles	Coût
Terrains	Valeur actuelle
Immeubles	Coût ou valeur de marché

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Immobilisations de production	X	X
Terrains et constructions		
Immeubles urbains	X	X
Immeubles au coût	X	X
Immeubles évalués	X	X
	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X: Actifs et passifs (paragraphe 2.1.33(a) suite)

Emprunts

Les emprunts de l'État sont énumérés ci-dessous:

	200X	200X-1
(en milliers d'unités monétaires)		
Solde à l'ouverture de la période annuelle	X	X
PRODUITS		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
Total emprunts	X	X
REMBOURSEMENTS		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Institution commerciale étrangère	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêt similaires	(X)	(X)
Total des remboursements	(X)	(X)
Solde en fin de période annuelle	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X – suite)

Comparaison avec le budget lorsque l'entité ne rend pas public son budget (paragraphe 2.1.33 (b))

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
ENTRÉES DE TRÉSORERIE			
<i>Impôts</i>			
Impôt sur le résultat	X	X	X
Taxe sur la valeur ajoutée	X	X	(X)
Impôt foncier	X	X	X
Autres taxes	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Accords d'assistance</i>			
Organismes publics internationaux	X	X	-
Autres subventions et aides	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
<i>Emprunts</i>			
Produits d'emprunts	X	X	(X)
<i>Entrées de capital</i>			
Produit de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X
<i>Activités de transaction</i>			
Produits d'activités de transaction	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>			
	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
SORTIES DE TRÉSORERIE			
<i>Activités</i>			
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
<i>Investissements</i>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
Remboursements d'emprunts et d'intérêts			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	(X)	(X)	-
Autres sorties de trésorerie	(X)	(X)	X
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)
ENTRÉES/(SORTIES) DE TRÉSORERIE NETTES	X	X	X

Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ

Entités contrôlées (paragraphes 2.1.41, 2.1.44 et 2.1.45)

L'entité XYZ a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'autres entités afin d'obtenir des avantages de leurs activités. Ce sont des entités contrôlées. Toutes les entités contrôlées sont incluses dans les états financiers consolidés. (Le paragraphe 1.6.20(a) de la première partie de la présente Norme impose de présenter une liste des entités contrôlées significatives.)

Le contrôle d'entités publiques trouve son origine dans un texte législatif ou autre réglementation. Le contrôle d'entreprises publiques résulte de la réglementation et, dans le cas des entreprises C et D, d'une participation. L'entité XYZ détient le contrôle de l'entreprise E par l'effet d'une réglementation, alors que la majorité des capitaux propres de l'entreprise E a été cédée à des investisseurs privés.

Entreprise	Participation (%)	Pouvoir de vote (%)
Entreprise E	XX	XX

Acquisitions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Noms des entreprises acquises	Quote-part des actions acquises %	Prix d'acquisition (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix d'acquisition en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	soldes de trésorerie acquis (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise C	XX	X	X	X
Entreprise D	XX	X	X	X
		X	X	X

Cessions d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles

Nom de l'entreprise cédée	Proportion d'actions cédées %	Prix de cession (en milliers d'unités monétaires)	Partie du prix de cession en trésorerie (en milliers d'unités monétaires)	Solde de trésorerie sorti (en milliers d'unités monétaires)
Entreprise F	XX	X	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ – suite)

Coentités significatives (paragraphe 02.01.49)

Nom de la coentité	Activité principale	Intérêt dans la production	
		200X %	200X-1 %
Conseil régional de l'eau	Distribution d'eau	XX	XX
Conseil régional de l'électricité	Fourniture de services généraux à la population	XX	XX

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

Extrait des notes aux états financiers de l'État B:

Budget biennal selon la méthode de la comptabilité de caisse pour la période clôturée le 31 décembre 200X (paragraphe 2.1.38)

(en milliers d'unités monétaires)	Budget biennal initial Année	Objec-tif budgé-taire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objec-tif budgé-taire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
ENTRÉES DE TRÉSORERIE									
Impôts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Accords d'assistance	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits d'emprunts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total des entrées de trésorerie	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SORTIES DE TRÉSORERIE									

* Il n'est pas nécessaire d'indiquer cette colonne. Toutefois, il est possible d'inclure une comparaison entre le budget réel et le budget initial ou final, clairement identifié, suivant le cas.

INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE

(en milliers d'unités monétaires)	Budget biennal initial Année	Objec-tif budgé-taire pour la 1 ^{ère} année	Budget révisé la 1 ^{ère} année	Montants réels de la 1 ^{ère} année calculés sur une base comparable	Solde disponible pour la 2 ^{ème} année	Objec-tif budgé-taire pour la 2 ^{ème} année	Budget révisé la 2 ^{ème} année	Montants réels de la 2 ^{ème} année calculés sur une base comparable	*Différence montants budgétés / montants réels pour la période budgétaire
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 et équipements collectifs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Loisirs, culture et religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Affaires économiques	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autre	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total des sorties de trésorerie	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUX DE TRÉSORERIE NET	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Annexe 3: Présentation de l'état des entrées et sorties de trésorerie selon le format imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

Le paragraphe 2.2.1 de la deuxième partie de la présente Norme encourage une entité qui a l'intention de passer à la méthode de la comptabilité d'exercice à présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon le même format que celui imposé par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie. IPSAS 2 est appliquée par une entité qui présente ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.

La présente annexe synthétise les principaux aspects de IPSAS 2 et des commentaires relatifs à leur application à des fins d'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse, comme l'impose la présente Norme. Les entités qui ont l'intention de présenter un état des entrées et des sorties de trésorerie selon les dispositions de IPSAS 2, dans la mesure où cela est approprié, doivent faire référence à cette norme.

Présentation selon le format requis par IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie

1. La norme IPSAS 2 Tableaux des flux de trésorerie impose à une entité qui prépare et présente les états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice de préparer un tableau des flux de trésorerie qui présente les flux de trésorerie pendant la période, ventilés en activités opérationnelle, d'investissement et de financement comme défini ci-après.

Définitions

2. Les activités de financement sont les activités qui ont pour résultat des changements dans l'importance et la composition des apports en capital et des emprunts de l'entité.

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

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

Composantes des états financiers

3. Lors de la présentation d'un état des entrées et des sorties de trésorerie selon ce format, il peut être nécessaire de classer les flux de trésorerie résultant d'une opération unique de différentes manières. (Le terme tableau des flux de trésorerie est utilisé dans le reste de la présente annexe pour désigner un état des entrées et des sorties de trésorerie présenté selon le format qu'impose IPSAS 2.) Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et sur le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital peut être

classé en tant qu'activité de financement. Une entité qui présente des informations par le biais d'un tableau des flux de trésorerie présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité.

4. Un tableau des flux de trésorerie comprendra des postes qui présentent les montants suivants:
 - (a) le total des entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles;
 - (b) le total des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles;
 - (c) les flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles;
 - (d) les flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement;
 - (e) les flux de trésorerie nets provenant des activités de financement;
 - (f) les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture; et
 - (g) l'augmentation ou la diminution nette de trésorerie.

Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires seront également présentés dans le tableau lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter de façon fidèle les flux de trésorerie de l'entité.

5. Une entité présentera aussi, soit dans le tableau des flux de trésorerie, soit dans les notes:
 - (a) les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, sauf si le paragraphe 1.3.13 de la première partie de la présente Norme permet de présenter l'information financière pour son montant net.
 - (b) une subdivision des entrées totales de trésorerie provenant des opérations d'une manière appropriée aux opérations de l'entité; et
 - (c) une analyse des sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles utilisant une classification basée soit sur la nature des sorties, soit sur leur fonction au sein de l'entité, selon ce qui est approprié.

La présentation séparée des sorties de trésorerie effectuées pour des acquisitions d'investissements et pour des intérêts et dividendes est également conforme aux dispositions de IPSAS 2.

6. La présentation d'informations sur des aspects tels que la question de savoir si la trésorerie provient d'impôts, d'amendes, de redevances (activités opérationnelles), de la cession d'actifs immobilisés (activités d'investissement) et/ou d'emprunts (activités de financement) et si elle a été dépensée afin de faire face à des coûts opérationnels, d'acquérir des actifs immobilisés (activités d'investissement) ou de rembourser la dette (activités de financement)

améliorera la transparence et la qualité de l'information financière. La fourniture de ces informations facilitera également une analyse et une évaluation plus informées des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures. En conséquence, la présente Norme encourage toutes les entités à présenter ces informations dans les états financiers et/ou dans les notes correspondantes.

Activités opérationnelles

7. Le montant des flux de trésorerie nets découlant d'activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure selon laquelle les opérations de l'entité sont financées:

- (a) par voie d'impôts (directement et indirectement); et
- (b) par les destinataires des biens et des services fournis par l'entité.

La présentation du montant des flux de trésorerie nets provenant d'activités opérationnelles contribue également à identifier dans quelle mesure les activités de l'entité génèrent une trésorerie qui peut être mise en œuvre pour rembourser ses emprunts, verser un dividende/une distribution à son détenteur, et consentir de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Les flux de trésorerie opérationnels consolidés à l'échelon central fournissent une indication de la mesure selon laquelle un État a financé ses activités courantes par voie de taxation et de prélèvement. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

8. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent essentiellement des principales activités génératrices de trésorerie de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles:

- (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes;
- (b) entrées de trésorerie provenant de ventes de biens et de services fournis par l'entité;
- (c) les entrées de trésorerie provenant de subventions ou de transferts et d'autres autorisations budgétaires approuvées par l'État ou par d'autres entités du secteur public, y compris celles effectuées pour l'acquisition d'actifs immobilisés;
- (d) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions;
- (e) les sorties de trésorerie au profit d'autres entités du secteur public en vue de financer leurs activités (hors prêts ou injections de capitaux propres);

- (f) sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services;
 - (g) sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte;
 - (h) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance du secteur public relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance;
 - (i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou de l'impôt sur le résultat (le cas échéant) dans le cadre des activités d'exploitation;
 - (j) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction;
 - (k) entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités interrompues; et
 - (l) entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.
9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction, dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.
10. Dans certaines juridictionspays, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les affectations ou les autorisations budgétaires en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

Activités d'investissement

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement:
- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même;

- (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme;
- (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction);
- (d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction);
- (e) avances de trésorerie et prêts accordés à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière publique);
- (f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et prêts accordés par une institution financière publique);
- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement; et
- (h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est désigné en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

12. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement:
- (a) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme;
 - (b) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés;

- (c) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement; et
- (d) entrées et sorties de trésorerie relatives à l'émission et au remboursement de monnaie.

Intérêts et dividendes

13. IPSAS 2 impose la présentation séparée des flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus et payés. IPSAS 2 impose également que lorsque des informations sont fournies, elles soient classées de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.
14. Les montants totaux d'intérêt et de dividendes payés et reçus pendant une période sont présentés dans le tableau des flux de trésorerie. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnels par une institution financière du secteur public. Toutefois, il n'y a pas consensus sur le classement de ces flux de trésorerie associés aux intérêts et dividendes reçus et versés pour d'autres entités. Les intérêts et dividendes payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels. A contrario, les intérêts et les dividendes versés et reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

Présentation des principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie

15. La subdivision des entrées de trésorerie dépend de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Selon la nature de l'entité, les subdivisions suivantes peuvent être appropriées:
 - (a) entrées de trésorerie provenant d'impôts (qui peuvent être à leur tour subdivisées par type d'impôts);
 - (b) entrées de trésorerie provenant de redevances, amendes, pénalités et licences;
 - (c) entrées de trésorerie provenant d'opérations d'échange avec contrepartie directe, y compris des entrées provenant de la vente de biens et de services et de redevances (lorsque celles-ci sont classées comme étant des opérations d'échange avec contrepartie directe);
 - (d) entrées de trésorerie provenant de subventions, de transferts ou d'autorisations budgétaires (éventuellement classées par source); et
 - (e) entrées de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes.
16. Les sorties de trésorerie sont subdivisées de manière à souligner les coûts et les recouvrements de coûts de programmes spécifiques, d'activités ou d'autres

segments pertinents pour l'entité présentant les états financiers. Des exemples de classification de sorties de trésorerie par nature et par fonction figurent dans la première partie de la présente Norme.

Annexe 4: Caractéristiques qualitatives des états financiers

Le paragraphe 1.3.32 de la première partie de la présente Norme impose que les états financiers présentent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. La présente annexe présente une synthèse des caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Elles s'appliquent aux états financiers, indépendamment de la méthode comptable utilisée pour préparer les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité

L'information est intelligible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. A cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information.

Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

Pertinence

Une information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.

Importance relative

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Image fidèle

Pour qu'une information présente une image fidèle des opérations et d'autres événements, il y a lieu de la présenter conformément à la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement à leur forme juridique.

Prééminence de la substance sur la forme

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance d'opérations ou d'autres événements n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

Neutralité

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

Prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Exhaustivité

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

Comparabilité

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents.

La comparabilité s'applique à:

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes, et
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Célérité

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard injustifié. Pour fournir une information en temps opportun, il s'avère souvent nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une opération, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions.

Rapport coût / avantage

Le rapport coût / avantage est une contrainte générale. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant une affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas toujours sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Parfois, les utilisateurs qui bénéficient des avantages ne sont pas ceux pour qui l'information a été préparée. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, ainsi que les personnes responsables de la préparation d'états financiers et les utilisateurs de ceux-ci, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Équilibre entre les caractéristiques qualitatives

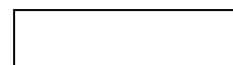
En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel.

Annexe 5: Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière

1. Savoir si une entité contrôle une autre entité pour les besoins de l'information financière est une affaire de jugement prenant en compte la notion du contrôle définie dans la présente Norme et des circonstances particulières à chaque cas. Il convient donc de considérer la nature de la relation entre les deux entités. Les deux éléments composant la définition du contrôle dans la présente Norme doivent notamment en particulier être pris en compte. Ces deux éléments sont le pouvoir (le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité) et les avantages (qui représentent la capacité de l'entité contrôlante à obtenir des avantages des activités de l'autre entité).
2. Pour établir le contrôle, l'entité contrôlante doit obtenir des avantages des activités de l'autre entité. A titre d'exemple, une entité peut obtenir des avantages des activités d'une autre entité en termes de distribution de ses excédents (comme un dividende) et est exposée au risque de perte potentielle. Dans d'autres cas, une entité peut ne pas obtenir d'avantages financiers de l'autre entité, mais peut bénéficier de sa capacité à contraindre l'autre entité à collaborer avec elle afin d'atteindre ses objectifs. Il est également possible qu'une entité puisse obtenir des avantages financiers et non-financiers des activités d'une autre entité. A titre d'exemple, une entreprise publique peut procurer un dividende à l'entité contrôlante et lui permettre également d'atteindre certains de ses objectifs de politique sociale.

Contrôle pour les besoins de l'information financière

3. Pour les besoins de l'information financière, le contrôle résulte du pouvoir d'une entité de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité et n'implique pas nécessairement qu'une entité détienne une participation majoritaire ou d'autres intérêts dans la situation nette de l'autre entité. Le pouvoir de contrôler doit être présentement susceptible d'être exercé. Autrement dit, l'entité doit avoir obtenu ce pouvoir par voie réglementaire ou par le biais d'un accord formel. Le pouvoir de contrôler n'est pas présentement susceptible d'être exercé si une modification de la législation ou la renégociation d'accords sont nécessaires pour lui donner effet. Ceci doit être distingué du fait que l'existence du pouvoir de contrôler une autre entité ne dépend pas de la probabilité ou de la vraisemblance que ce pouvoir soit effectivement exercé.
4. De même, l'existence du contrôle n'impose pas qu'une entité assume la responsabilité de la direction des affaires quotidiennes de l'autre entité (ni qu'elle s'y implique). Dans de nombreux cas, une entité peut n'exercer son pouvoir de contrôler une autre entité qu'en cas de rupture ou de résiliation d'un accord entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante.



5. Par exemple, un ministère peut détenir une part d'intérêt dans une administration ferroviaire qui opère comme une entreprise publique. L'administration ferroviaire est habilitée à opérer de manière autonome et ne dépend pas de l'État pour son financement; elle a mobilisé des capitaux par le biais d'importants emprunts garantis par l'État. L'administration ferroviaire n'a procuré aucun dividende à l'État depuis plusieurs années. L'État a le pouvoir de nommer et de révoquer la majorité des membres de l'organe de direction de l'administration ferroviaire. L'État n'a jamais exercé le pouvoir de révoquer les membres de l'organe de direction et est réticent à agir ainsi en raison de la sensibilité de l'électorat à l'implication du gouvernement précédent dans l'exploitation du réseau ferroviaire. Dans ce cas, le pouvoir de contrôler est présentement susceptible d'être exercé, mais dans le cadre de la relation existant entre l'entité contrôlée et l'entité contrôlante, aucun événement ne s'est produit pour justifier l'exercice par l'entité contrôlante de ses pouvoirs sur l'entité contrôlée. En conséquence, le contrôle existe car le pouvoir de contrôler est suffisant, même si l'entité contrôlante peut choisir de ne pas l'exercer.
6. L'existence de pouvoirs légaux distincts n'exclut pas en soi qu'une entité soit contrôlée par une autre entité. Par exemple, le Service national de la statistique dispose généralement de pouvoirs légaux lui permettant d'opérer indépendamment de l'État. Autrement dit, le Service national de la statistique peut détenir le pouvoir d'obtenir des informations et de présenter ses conclusions sans recourir à l'État ou à un autre organisme. L'existence du contrôle n'exige pas qu'une entité soit responsable de la direction des affaires courantes d'une autre entité ni de la manière dont cette entité s'acquitte de ses fonctions professionnelles.
7. Le pouvoir qu'a une entité de diriger la prise de décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles d'une autre entité ne suffit pas, en soi, à établir l'existence du contrôle tel qu'il est défini dans la présente Norme. L'entité contrôlante doit pouvoir diriger la prise de décision de manière à pouvoir obtenir des avantages des activités de l'autre entité, par exemple en permettant à l'autre entité de collaborer avec elle dans le cadre d'une entité économique en vue de la poursuite de ses objectifs. Cela aura pour effet d'exclure des définitions d'« entité contrôlante » et d'« entité contrôlée » les relations qui ne s'étendent pas, par exemple, au-delà de celle qui existe entre un liquidateur et l'entité liquidée, et exclura normalement la relation entre un prêteur et un emprunteur. De même, un administrateur de fiducie dont la relation avec celle-ci ne s'étend pas au-delà des obligations normales d'un administrateur ne sera pas considéré comme exerçant le contrôle de la fiducie dans le cadre de la présente Norme.

Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique

8. Les États et leurs organismes publics ont le pouvoir de réglementer le comportement de nombreuses entités en faisant usage de leurs pouvoirs régaliens ou législatifs. Le pouvoir réglementaire et la capacité d'influence de la commande publique ne constituent pas un contrôle pour les besoins de l'information financière. Afin de garantir que les états financiers d'une entité du secteur public ne comprennent que les ressources (de trésorerie, y compris les équivalents de trésorerie) qu'elle contrôle et dont elle peut obtenir des avantages, le sens de « contrôle » dans le cadre de la présente Norme ne s'étend pas:
- (a) à la capacité du pouvoir législatif d'établir le cadre réglementaire dans lequel les entités opèrent et d'imposer des conditions ou des sanctions à leurs activités. Un tel pouvoir n'équivaut pas au contrôle d'une entité du secteur public sur les actifs déployés par ces entités. A 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. A titre d'exemple, un ministère peut être en mesure d'influencer les politiques financières et opérationnelles d'une entité qui dépend de lui pour son financement (comme une association caritative) ou d'une entité à but lucratif qui dépend, du point de vue économique, des affaires que lui apporte le ministère. En conséquence, le ministère possède un certain pouvoir en sa qualité d'acheteur, mais n'a pas le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité.

Déterminer l'existence du contrôle pour les besoins de l'information financière

9. Les entités du secteur public peuvent créer d'autres entités pour atteindre certains de leurs objectifs. Dans certains cas, il peut apparaître clairement qu'une entité est contrôlée et qu'elle doit donc être consolidée. Dans d'autres cas, cela peut ne pas être aussi clair. Les paragraphes 10 et 11 ci-après proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.
10. A l'examen de la relation entre deux entités, le contrôle est présumé exister lorsque sont réunies au moins l'une des conditions suivantes relatives au

pouvoir et l'une des conditions suivantes relatives aux avantages, sauf s'il apparaît clairement que le contrôle est détenu par une autre entité.

Conditions relatives au pouvoir

- (a) L'entité détient, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, la majorité des droits de vote de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir, soit conféré par la réglementation soit exercé dans les limites de celle-ci, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe de direction de l'autre entité.
- (c) L'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes susceptibles d'être exprimés lors d'une assemblée générale de l'autre entité, ou de régir la manière dont ils seront exprimés.
- (d) L'entité a le pouvoir d'exprimer la majorité des votes aux réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.

Conditions relatives aux avantages

- (a) L'entité a le pouvoir de dissoudre l'autre entité et d'obtenir une part significative des avantages économiques résiduels ou d'assumer des obligations significatives. Par exemple, la condition relative aux avantages pourrait être satisfaite si une entité était responsable du passif résiduel d'une autre entité.
 - (b) L'entité a le pouvoir d'obtenir des distributions d'actifs de l'autre entité, et/ou peut être responsable de certaines obligations de l'autre entité.
11. Lorsque l'une ou plusieurs des conditions mentionnées au paragraphe 10 n'existe pas, les facteurs suivants sont susceptibles, individuellement ou collectivement, d'indiquer l'existence du contrôle.

Indicateurs relatifs au pouvoir

- (a) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto aux budgets de fonctionnement et d'investissement de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto, d'annuler ou de modifier les décisions de l'organe de direction de l'autre entité.
- (c) L'entité a la capacité d'approuver l'embauche, le redéploiement et le licenciement des principaux dirigeants de l'autre entité.
- (d) Le mandat de l'autre entité est établi et limité par la réglementation.

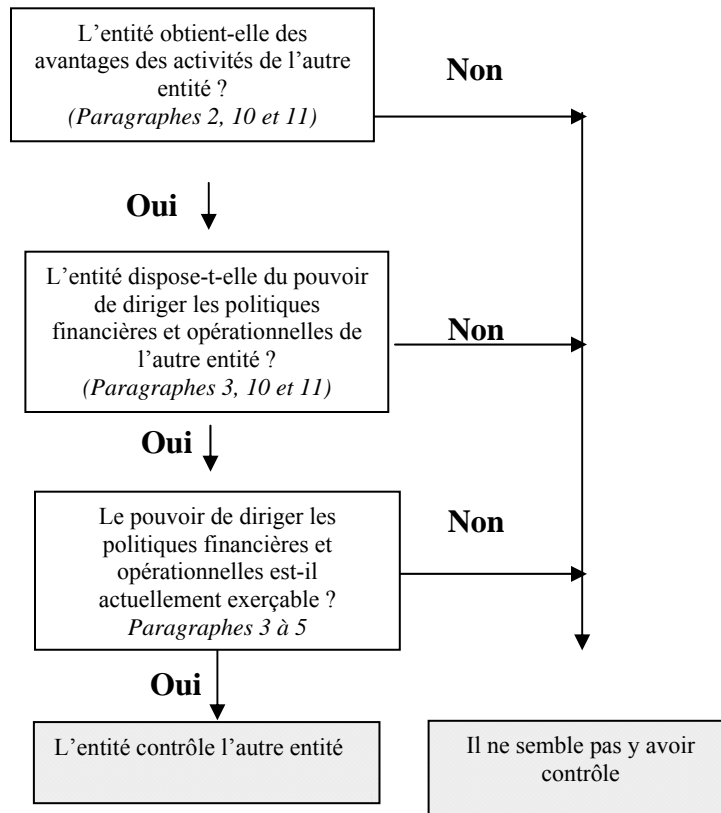
- (e) L'entité détient une « action spécifique »¹ (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

Indicateurs relatifs aux avantages

- (a) L'entité est titulaire d'un droit de propriété direct ou indirect sur l'actif net/situation nette de l'autre entité, assorti d'un droit d'accès continu à cet actif net/situation nette.
 - (b) L'entité a droit à une part importante de l'actif net/situation nette de l'autre entité en cas de liquidation ou de distribution autre qu'une liquidation.
 - (c) L'entité est en mesure de contraindre l'autre entité à coopérer avec elle pour atteindre ses objectifs.
 - (d) L'entité est exposée au comblement du passif résiduel de l'autre entité.
12. Le diagramme suivant indique les étapes de base qui participent à l'établissement du contrôle sur une autre entité. Il doit être lu en parallèle avec les paragraphes 1 à 11 de la présente annexe.

¹ L'expression « action spécifique » fait référence à une catégorie d'actions qui confère à son détenteur des pouvoirs ou droits spécifiés qui excèdent ceux généralement associés à la propriété du détenteur dans la participation ou dans la représentation à l'organe de direction.

Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière



13. Parfois, une entité contrôlée est exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entités au sein de l'entité économique, par exemple, la consolidation d'entreprises publiques avec des entités du secteur budgétaire. Une exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie serait meilleure en consolidant ces entités contrôlées et en fournissant dans les états financiers consolidés des informations supplémentaires sur les différentes activités des entités contrôlées.

Glossaire des définitions

Le présent glossaire contient tous les termes définis dans les 24 Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) fondées sur la comptabilité d'exercice, publiées au 31 décembre 2006. Une liste de ces IPSAS se trouve sur la face intérieure du plat verso du glossaire. Le présent glossaire n'inclut pas les termes définis dans l'IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse, « Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. » Pour ces termes, les utilisateurs doivent se référer à cette IPSAS fondée sur la comptabilité de caisse.

Lorsque de multiples définitions du même terme existent, le présent glossaire indique toutes les Normes comptables internationales du secteur public dans lesquelles figure le terme ainsi que la définition qui s'applique à cette IPSAS particulière.

Définitions

Les références aux IPSAS fondées sur la comptabilité de caisse sont données par Norme et numéro de paragraphe. Par exemple, « 1.7 » renvoie les utilisateurs à la Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 1, « Présentation des états financiers », paragraphe 7. Les références énoncées ci-dessous entre parenthèses indiquent des variations mineures du libellé.

Terme	Définition	Localisation
convention comptable	La méthode de la comptabilité d'exercice ou de la comptabilité de caisse définie dans les Normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice et dans la Norme comptable internationale du secteur public fondée sur la comptabilité de caisse.	24.7
méthodes comptables	Les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers.	3.7, 6.718.8
comptabilité d'exercice	Convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). Par conséquent, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers	1.7, 3.7, 4.10, 5.5, 6.78.6(2.8)

Terme	Définition	Localisation
marché actif	<p>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.</p> <p>Marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:</p> <p>(a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;</p> <p>(b) des acheteurs et des vendeurs consentants peuvent être normalement trouvés à tout moment; et</p> <p>(c) les prix sont accessibles au public.</p>	21.14
budget annuel	Budget approuvé pour une année. Il n'inclut ni les estimations futures publiées ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7
autorisation budgétaire	Autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.	24.7
budget approuvé	Autorisation de dépenses découlant des lois, des projets de lois de crédit, des ordonnances de l'État et d'autres décisions liées aux produits ou aux recettes anticipés pour la période budgétaire.	24.7
actifs¹	Ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques	1.7, 2.8, 5.56.78.6

¹ *Commentaire:* 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 série de Normes utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

Terme	Définition	Localisation
	futurs ou un potentiel de service.	
entreprise associée	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 filiale, ni une participation dans une coentreprise.	6.77.78.6
coûts d'emprunt	Intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.	5.5
convention budgétaire	Convention de comptabilité d'exercice, de comptabilité de caisse ou autre convention adoptée dans le budget, qui a été approuvée par l'organe législatif.	24.7
valeur comptable (de l'immeuble de placement)	Montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	16.7
valeur comptable (des immobilisations corporelles)	Montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.	17.7
valeur comptable d'un actif	Montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.	10.7, 21.14
valeur comptable d'un passif	Montant pour lequel un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.	10.7
trésorerie	Comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.	2.8, 5.5, 6.78.610.7
équivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.	2.8,
flux de trésorerie	Entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.	2.8, 8.6

Terme	Définition	Localisation
actifs générateurs de trésorerie	Actifs détenus en vue de générer une rentabilité commerciale.	21.14
catégorie d'immobilisations corporelles	Regroupement d'actifs de nature ou d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.	17.13
membres de la famille proche d'une personne	Parents proches de la personne ou membres de la famille proche d'une personne dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité.	20.4
taux de clôture	Cours du jour à la date de reporting.	4.10
début de la période de location	Date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location (c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).	13.8
base comparable	Les montants réels présentés selon la même convention comptable, le même mode de classification, pour les mêmes entités et pour la même période que le budget approuvé.	24.7
conditions imposées aux actifs transférés	Stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de services incorporés dans l'actif doivent être consommés par le destinataire comme spécifié ou que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant.	23.7
états financiers consolidés	États financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.	6.76.7, 7.7, 8.6
contrat de	Contrat ou accord ferme analogue,	11.4

Terme	Définition	Localisation
construction	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.	
obligation implicite	<p>Obligation qui découle des actions d'une entité lorsque:</p> <p>(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</p> <p>(b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.</p>	19.18
actif éventuel	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.	19.18
passif éventuel	<p>(a) obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité; ou</p> <p>(b) obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:</p> <p>(i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service soit nécessaire pour éteindre l'obligation; ou car</p>	19.18

Terme	Définition	Localisation
	(ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.	
loyer éventuel	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 facteur qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, pourcentage du chiffre d'affaires futur, degré d'utilisation future, indices de prix futurs et taux d'intérêt du marché futurs).	13.8
constructeur	Entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.	11.4
apports des contributeurs	<p>Avantages économiques futurs ou potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci, autres que ceux qui résultent en des passifs de l'entité. Ces apports créent un intérêt financier dans l'actif net/situation nette de l'entité, qui:</p> <p>(a) transfère un droit sur la distribution d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité au cours de sa vie (ces distributions étant fixées à la discrétion des contributeurs ou de leurs représentants) ainsi que sur la distribution de tout excédent éventuel des actifs sur les passifs en cas de liquidation de l'entité; et/ou</p> <p>(b) peut être vendu, échangé, transféré ou remboursé.</p>	1.7, 2.8, 5.56.78.6
contrôle	Le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.	6.7, 7.7, 8.6

Terme	Définition	Localisation
contrôle d'un actif	Existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de la trésorerie dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler l'accès de tiers à ces avantages.	23.7
entité contrôlée	Entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société en nom collectif, contrôlée par une autre entité (appelée l'entité contrôlante).	6.7, 8.6, (7.7)
entité contrôlante	Entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.	, 6.7, 7.7, 8.6
coût	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.	16.7, 17.13
méthode du coût	Méthode de comptabilisation d'une participation selon laquelle la participation est comptabilisée au coût. L'investisseur ne comptabilise les produits liés à la participation que dans la mesure où il reçoit des distributions provenant du cumul des résultats 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.	7.7

Terme	Définition	Localisation
contrat en régie ou au coût majoré	Contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, le cas échéant dans un contrat à base commerciale, majorés d'un pourcentage de ces coûts ou d'une éventuelle rémunération fixe.	11.4
coûts de sortie	Coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.	21.14
coût de remplacement actuel	Coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.	12.9
montant amortissable	Coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.	17.13
amortissement	La répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.	17.13, 21.14
distribution aux contributeurs	Avantages économiques futurs ou potentiel de service, distribués par l'entité à tous ses contributeurs ou à quelques-uns d'entre eux, soit au titre d'un retour sur investissement, soit au titre d'un remboursement de l'investissement.	1.7, 2.8, 3.7, 4.10, 5.5, 6.7, 7.7, 8.6
entité économique²	Groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées.	1.7, 2.8, 4.10, 5.5, 6.7, 7.7, 8.6
durée de vie	Soit:	13.8

² *Commentaire:* 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. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment « entité administrative », « entité financière » (IPSAS 4: « entité présentant des états financiers »), « entité consolidée » et « groupe ». 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.

Terme	Définition	Localisation
économique	(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.	
valeur spécifique à l'entité	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.	17.13
instrument de capitaux propres	Contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.	15.9
méthode de la mise en équivalence	Méthode comptable 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 de l'investisseur dans l'actif net/situation nette de l'entreprise détenue. Le solde net de l'investisseur comprend sa quote-part du solde de l'entité détenue.	1.7, 4.10, 6.7, 7.7
	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 net du coentrepreneur comprend sa quote-part du solde net de l'entité contrôlée conjointement.	8.6

Terme	Définition	Localisation
événements postérieurs à la date de reporting	<p>Événements favorables et défavorables qui se produisent entre la date de reporting et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On peut distinguer deux types d'événements:</p> <p>(a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de reporting (<u>événements postérieurs à la date de reporting donnant lieu à des ajustements</u>); et</p> <p>(b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de reporting (<u>événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements</u>).</p>	14.5
écart de change	Écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.	1.7, 4.10,
cours de change	Le cours auquel sont échangées deux monnaies entre elles.	4.10,
opérations avec contrepartie directe	Opérations dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.	23.7, 9.11, 12.9, 16.7, 17.13
contrats non (entièrement) exécutés	Contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.	19.18
charges	Diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting sous forme de	1.7, 2.8, 3.7, 4.10, 5.5, 6.7,

Terme	Définition	Localisation
	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.	7.7, 8.6
charges payées par le biais du système d'imposition	Montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils ont ou non payé des impôts.	23.7
juste valeur	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.	1.7, 4.10, 7.7, 9.11, 15.9, 16.7, 17.13
juste valeur (d'un actif) diminuée du coût de vente	Montant pouvant être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.	21.14
budget définitif	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.	24.7
contrat de location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.	13.8
actif financier	Tout actif qui est: <ul style="list-style-type: none"> (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 	1.7, 15.9

Terme	Définition	Localisation
instrument financier	<p>autre entité à des conditions potentiellement favorables; ou</p> <p>(d) un instrument de capitaux propres d'une autre entité.</p> <p>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.</p>	15.9
passif financier	<p>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 doivent être 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.</p> <p>Tout passif qui est une obligation contractuelle:</p> <p>(a) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou</p> <p>(b) d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables.</p> <p>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</p>	15.9

Terme	Définition	Localisation
activités de financement	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 doit être comptabilisée en tant que passif financier de l'entité.	2.8, 3.7, 4.10, 18.8
amendes	Avantages économiques ou potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.	23.7
contrat à forfait	Contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.	11.4
monnaie étrangère	Monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.	1.7, 4.10,
activité à l'étranger	Entité qui est une entité contrôlée, une entité associée, une co-entreprise ou succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou une devise autre que celui ou celle de l'entité présentant les états financiers.	1.7, 3.7, 4.10
monnaie fonctionnelle	Monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce son activité.	4.10
secteur de l'État	Comprend toutes les entités organisationnelles de l'État telles que	22.15

Terme	Définition	Localisation
entreprises publiques ³	<p>définies dans les bases statistiques de la présentation financière.</p> <p>Entité qui présente toutes les caractéristiques suivantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre; (b) elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité; (c) dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts; (d) elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité d'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale); et (e) elle est contrôlée par une entité du secteur public. 	1.7, 2.8, 5.5, 21.14
investissement brut dans le contrat de location	<p>Le total:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 	13.8

³ *Commentaire:* Les entreprises publiques (EP) comprennent tant les entreprises commerciales, telles que les entreprises de services publics, et les entreprises financières telles que les 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. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 États financiers consolidés et comptabilité des entités contrôlées 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.

Terme	Définition	Localisation
valeur résiduelle garantie	<p>non garanties revenant au bailleur.</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>	13.8
dépréciation	<p>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.</p>	21.14
dépréciation d'un actif non générateur de trésorerie	<p>Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.</p>	21.14
irréalisable	<p>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.</p>	1.7, 3.7
commencement du contrat de location	<p>Le commencement du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. A cette date:</p> <p>(a) un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement; et</p> <p>(b) pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du</p>	13.8

Terme	Définition	Localisation
	contrat de location sont déterminés.	
coûts directs initiaux	Les coûts directs initiaux sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.	13.8
contrat d'assurance	Contrat qui expose l'assureur à des risques identifiés de pertes découlant d'événements ou de circonstances se produisant ou étant découverts pendant une période spécifiée, y compris le décès (dans le cas d'une rente, la survie du rentier), la maladie, l'invalidité, les dommages aux biens, les accidents causés à des tiers et l'interruption d'une activité.	15.9
taux d'intérêt implicite du contrat de location	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 égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initiaux.	13.8
stocks	Actifs: (a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production; (b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services;	12.9

Terme	Définition	Localisation
	(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.	
activités d'investissement	L'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.	2.8, 4.10, 18.8
immeubles de placement	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.	16.7
investisseur dans une coentreprise	Partie à une coentreprise qui n'exerce pas de contrôle conjoint sur celle-ci.	6.7, 7.7, 8.6
contrôle conjoint	Le partage en vertu d'un accord irrévocable du contrôle d'une activité.	6.7, 8.6
coentreprise	Accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus se sont engagées à exercer une activité économique sous contrôle conjoint.	1.7, 4.10, 6.7, 7.7, 8.6
principaux dirigeants	(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:	20.4

Terme	Définition	Localisation
contrat de location	<ul style="list-style-type: none"> (i) s'il y a un membre de l'organe de direction ou de l'entité de l'échelon central ayant l'autorité et la responsabilité de l'organisation, de la direction et du contrôle des activités de l'entité présentant les états financiers, ce membre; (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. 	13.8
durée du contrat de location	La période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.	13.8
obligation juridique	<p>Obligation qui découle:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites); (b) de dispositions légales ou réglementaires; ou 	19.18

Terme	Définition	Localisation
	(c) de toute autre jurisprudence.	
taux marginal d'endettement du preneur	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.	13.8
passifs	Obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.	1.7, 2.8, 5.5, 19.18
valeur de marché	Montant qui pourrait être obtenu de la vente (ou qui serait dû pour l'acquisition) d'un instrument financier sur un marché actif.	15.9
significatif	Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs ou leurs évaluations sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature et de la taille de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La nature ou la taille de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.	1.7, 3.7
paiements minimaux au titre de la location	Paiements que le preneur est, ou peut être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer par le bailleur ou à rembourser au bailleur, s'il y a lieu, ainsi que:	13.8
	(a) pour le preneur, tous les montants	

Terme	Définition	Localisation
	<p>garantis par lui ou par une personne qui lui est liée; ou</p> <p>(b) pour le bailleur, toute valeur résiduelle qui lui est garantie par:</p> <p>(i) le preneur;</p> <p>(ii) une personne liée au preneur; ou</p> <p>(iii) un tiers indépendant non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.</p>	
	<p>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.</p>	
intérêt minoritaire	<p>Quote-part, dans le solde net et dans l'actif net/situation nette d'une entité contrôlée, attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par l'entité contrôlante, ni directement, ni indirectement, par l'intermédiaire d'entités contrôlées.</p>	6.7
éléments monétaires	<p>Unités monétaires détenues et éléments d'actif et de passif à recevoir ou à payer d'un montant en unités monétaires fixe ou déterminable.</p>	4.10, 10.7

Terme	Définition	Localisation
actifs financiers et passifs financiers monétaires (désignés aussi instruments financiers monétaires.)	Actifs financiers et passifs financiers à recevoir ou à payer en argent pour des montants fixes ou déterminables.	15.9
budgets pluriannuels	Budget approuvé pour plus d'un an. Il n'inclut ni les estimations futures publiées, ni les projections relatives aux périodes allant au-delà de la période budgétaire.	24.7
actif net/situation nette⁴	L'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	1.7, 2.8, 5.5,
investissement net dans une activité à l'étranger	Montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net/situation nette de cette activité.	4.10
investissement net dans le contrat de location	Investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite dudit contrat.	13.8
valeur nette de réalisation	Prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.	12.9
contrat de location non résiliable	Contrat de location pouvant être résilié uniquement: (a) si une éventualité peu probable survient; (b) avec l'autorisation du bailleur; (c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif	13.8

⁴ *Commentaire:* L'expression « actif net/situation nette » est utilisée dans cette série de Normes 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.

Terme	Définition	Localisation
	ou sur un actif équivalent; ou (d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.	
actifs non générateurs de trésorerie	Actifs autres que des actifs générateurs de trésorerie.	21.14
opérations sans contrepartie directe	Transactions qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.	23.7, 9.11, 12.9, 16.7, 17.13
éléments non monétaires	Éléments qui ne sont pas des éléments monétaires.	10.7
notes	Contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, le tableau de variations d'actif net /situation nette et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.	1.7
fait générateur d'obligation	Événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.	19.18
contrat déficitaire	Contrat visant l'échange d'actifs ou de services pour lequel les coûts inévitables	19.18

Terme	Définition	Localisation
	pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service attendus du contrat.	
activités opérationnelles	Les activités de l'entité qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.	2.8, 18.8
contrat de location simple	Contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.	13.8
budget initial	Le budget initial approuvé pour la période budgétaire.	24.7
tutelle	Supervision des activités d'une entité, assortie de l'autorité et de la responsabilité de contrôler ou d'exercer une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité.	20.4
bien immobilier occupé par son propriétaire	Bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture, de biens ou de services, ou à des fins administratives.	16.7
monnaie de présentation	La monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.	4.10
erreurs d'une période antérieure	Omissions ou inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables: <ul style="list-style-type: none"> (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 	

Terme	Définition	Localisation
immobilisations corporelles	<p>présentation de ces états financiers.</p> <p>Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.</p> <p>Éléments corporels:</p> <p>(a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et</p> <p>(b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période de reporting.</p>	17.13
consolidation proportionnelle	<p>Méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un coparticipant 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 coparticipant ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coparticipant.</p>	8.6
application prospective	<p>L'application prospective d'un changement de méthodes comptables et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement, à:</p> <p>(a) appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode; et</p> <p>(a) comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable dans les périodes courantes et futures affectées par le</p>	3.7

Terme	Définition	Localisation
	changement.	
provision	Passif dont l'échéance ou le montant est incertain.	19.18
actif qualifié	Actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.	5.5
valeur recouvrable	La valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	17.13
valeur de service recouvrable	La valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif non générateur de trésorerie diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.	21.14
partie liée	<p>Des parties sont considérées comme étant liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer sur cette autre partie une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ou si la partie liée et une autre entité sont soumises à un contrôle commun. Sont des parties liées:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les entités qui directement, ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent, ou sont contrôlées par l'entité présentant des états financiers. (b) des entités associées (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités associées); et (c) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une participation dans l'entité présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entité, et 	20.4

Terme	Définition	Localisation
	<p>les membres proches de la famille de ces personnes;</p> <p>(d) les principaux dirigeants et les membres proches de leur famille; et</p> <p>(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.</p>	
transaction avec une partie liée	<p>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.</p>	20.4
rémunération des principaux dirigeants	<p>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.</p>	20.4
date de reporting	<p>Date du dernier jour de la période de reporting à laquelle se rapportent les états financiers.</p>	2.8, 14.5
valeur résiduelle	<p>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.</p>	17.13
restrictions affectant	<p>Stipulations qui limitent ou prescrivent</p>	23.7

Terme	Définition	Localisation
les actifs transférés	les buts pour lesquels un actif transféré peut être utilisé mais qui ne spécifient pas que les avantages économiques futurs ou que le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.	
restructuration	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.	19.18
application rétrospective	Application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, à d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.	3.7
retraitement rétrospectif	Correction de la comptabilisation, de l'évaluation et de la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.	3.7
produits	Entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.	1.7, 2.8, 5.5, 9.11, 18.8
secteur	Activité distincte ou groupe d'activités d'une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but d'évaluer sa performance passée en termes de réalisation d'objectifs et en vue de prise de décisions d'allocation future de ressources.	18.9

Terme	Définition	Localisation
méthodes comptables sectorielles	Méthodes comptables appliquées par un groupe ou une entité pour établir et présenter ses états financiers ainsi que les méthodes comptables ayant trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.	18.27
actifs sectoriels	<p>Actifs opérationnels utilisés par un secteur dans le cadre de ses activités opérationnelles qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent lui être raisonnablement affectés.</p> <p>Les actifs sectoriels comprennent:</p> <ul style="list-style-type: none"> • comptes clients, prêts, participations ou autres actifs productifs de produits liés qui se rapportent aux produits sectoriels d'un secteur qui incluent des produits d'intérêts et de dividendes; • participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence uniquement si le solde net de ces participations est compris dans les produits sectoriels; et • la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises ». <p>Les actifs sectoriels ne comprennent pas les actifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale.</p>	18.27
charges sectorielles	Les charges résultant des activités opérationnelles d'un secteur qui sont directement attribuables à ce secteur et la partie pertinente de charges pouvant être	18.27

Terme	Définition	Localisation
	<p>raisonnablement affectées au secteur, notamment les charges liées à la fourniture de biens et de services à des parties externes et les charges liées aux opérations avec d'autres secteurs de la même entité. Les charges sectorielles n'incluent pas:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les éléments extraordinaires; (b) 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; (c) 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; (d) la part d'une entité dans le solde net d'entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence; (e) Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale. (f) 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 	



Terme	Définition	Localisation
passifs sectoriels	<p>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.</p> <p>Les charges sectorielles incluent la quote-part du coentrepreneur dans les charges d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises ».</p> <p>Passifs opérationnels résultant des activités opérationnelles d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent raisonnablement lui être affectés.</p> <p>Les passifs sectoriels comprennent:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la quote-part du coentrepreneur dans les passifs d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises, » et • les passifs liés portant intérêt si la charge sectorielle d'un secteur inclut les charges d'intérêt. 	18.27
produits sectoriels	<p>Les passifs sectoriels ne comprennent pas les passifs d'impôt sur le résultat ou équivalent comptabilisés conformément aux normes comptables relatives à la comptabilisation de l'incidence fiscale.</p> <p>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</p>	18.27

Terme	Définition	Localisation
états financiers individuels	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les éléments extraordinaires; (b) les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière; ou (c) les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière. <p>Les produits sectoriels comprennent: la quote-part de l'entité dans le solde net des entités associées, coentreprises ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, uniquement si ces éléments sont inclus dans les produits consolidés ou le produit total de l'entité; et la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises. »</p> <p>États financiers que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans l'actif net/situation nette plutôt que sur la base</p>	

Terme	Définition	Localisation
	des résultats et de l'actif net publiés des entités détenues.	
influence notable	Le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une activité, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.	7.7, 8.6
cours du jour	Le taux de change pour livraison immédiate.	4.10
stipulations relatives aux actifs transférés	Dispositions dans des lois ou une réglementation ou accord contraignant imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.	23.7
charges fiscales	Dispositions préférentielles de la loi fiscale qui fournissent à certains contribuables des concessions non disponibles à d'autres.	23.7
événement imposable	L'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.	23.7
impôts	Avantages économiques ou potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées pour infractions à la loi.	23.7
transferts	Entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, à l'exception des impôts.	23.7
produits financiers non acquis	La différence entre: (a) l'investissement brut dans le contrat de location, et (b) l'investissement net dans le	13.8

Terme	Définition	Localisation
	contrat de location.	
valeur résiduelle non garantie	La part de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.	13.8
durée d'utilité (d'un contrat de location)	La période estimée restante depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques représentatifs de l'actif, période qui n'est pas limitée par la durée du contrat de location.	13.8
durée d'utilité (des immobilisations corporelles)	Soit: (a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif; ou (b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.	17.13, 21.14
valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie	La valeur actuelle du potentiel de service restant de l'actif.	21.14
coentrepreneur	Partie à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.	8.6

IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice, publiées au 31 décembre 2006

Les Normes comptables internationales du secteur public fondées sur la comptabilité d'exercice publiées au 31 décembre 2006 sont:

- IPSAS 1 « Présentation des états financiers » (décembre 2006)
- IPSAS 2 « Tableaux des flux de trésorerie » (mai 2000)
- IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » (décembre 2006)
- IPSAS 4 « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » (décembre 2006)
- IPSAS 5 « Coûts d'emprunt » (mai 2000)
- IPSAS 6 « États financiers consolidés et individuels » (décembre 2006)
- IPSAS 7 « Participations dans des entreprises associées » (décembre 2006)
- IPSAS 8 « Participations dans des coentreprises » (décembre 2006)
- IPSAS 9 « Produits des opérations avec contrepartie directe » (juin 2001)
- IPSAS 10 « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » (juin 2001)
- IPSAS 11 « Contrats de construction » (juin 2001)
- IPSAS 12 « Stocks » (décembre 2006)
- IPSAS 13 « Contrats de location » (décembre 2006)
- IPSAS 14 « Événements postérieurs à la date de reporting » (décembre 2006)
- IPSAS 15 « Instruments financiers: Informations à fournir et présentation » (décembre 2001)
- IPSAS 16 « Immeubles de placement » (décembre 2006)
- IPSAS 17 « Immobilisations corporelles » (décembre 2006)
- IPSAS 18 « Information sectorielle » (juin 2002)
- IPSAS 19 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (octobre 2002)
- IPSAS 20 « Information relative aux parties liées » (octobre 2002)
- IPSAS 21 « Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie » (décembre 2004)
- IPSAS 22 « Présentation de l'information financière concernant le secteur de l'État » (décembre 2006)
- IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) » (décembre 2006)
- IPSAS 24 « Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers » (décembre 2006)

LIGNE DIRECTRICE 2 – POSSIBILITÉS D'APPLICATION DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT AUX AUDITS DES ÉTATS FINANCIERS DES ENTREPRISES PUBLIQUES

Introduction

1. L'introduction du Public Sector Committee (Comité du secteur public) stipule que les positions officielles du Public Sector Committee (PSC) visent à développer et à harmoniser les rapports financiers, la comptabilité, et les méthodes d'audit du secteur public.¹ Le PSC examinera et se servira des positions officielles publiées par l'International Auditing and Assurance Board IAASB (précédemment connue sous l'appellation International Auditing Practices Committee), pour autant qu'elles soient applicables au secteur public. Les normes internationales d'audit (NIA) publiées par l'IAASB et les directives internationales de secteur public (International Public Sector Guidelines ou IPSG) n'ont pas pour objet de l'emporter, et ne l'emportent pas, sur les normes nationales publiées par les gouvernements, ou par des organismes de normalisation ou professionnels de comptabilité.
2. Cette ligne directrice vise à décrire la possibilité d'application des ISA aux audits des états financiers² des entreprises publiques.

Entreprises publiques

3. Cette ligne directrice est applicable à des entreprises publiques telles que les chemins de fer nationaux, les fournitures d'énergie, et les services de communication. Les entreprises publiques doivent normalement fonctionner commercialement, c'est-à-dire qu'elles doivent faire des bénéfices ou récupérer, par des services payants auprès de l'utilisateur, une proportion substantielle de leurs charges d'exploitation. Dans beaucoup de pays, le secteur public inclut les entreprises qui sont détenues ou dirigées par les pouvoirs publics. L'activité principale de ces entreprises publiques est semblable à celle des entreprises de secteur privé, c'est-à-dire vendre des biens ou des services aux individus et aux organismes non gouvernementaux aussi bien qu'à d'autres entités de secteur public. D'autres caractéristiques que possèdent habituellement des entreprises publiques sont présentées dans IPSG 1 Reporting financier des entreprises publiques (paragraphe 5 à 7).

¹ Comme décrit dans l'Introduction au PSC, « le terme 'secteur public' se rapporte à des gouvernements nationaux, régionaux (par exemple, État provincial, territorial) gouvernements, locaux (par exemple, ville, commune) et les entités publiques associées (par exemple, agences, conseils, commissions et entreprises). »

² L'expression « états financiers », telle que définie dans la préface aux Normes comptables internationales des états financiers, couvre les bilans, les comptes de résultat ou les comptes de pertes et profits, les tableaux des variations de la situation financière, les notes et tout autre paragraphe explicatif identifié comme faisant partie des états financiers.

Exigences en matière d'audits des états financiers

4. Les entreprises publiques préparent des états financiers à l'usage des législateurs et des services gouvernementaux, hormis les investisseurs, les employés, les prêteurs, le public et d'autres utilisateurs. Des auditeurs doivent souvent exprimer un avis sur de tels états financiers. L'IAASB a développé les ISA pour que les auditeurs s'en servent toutes les fois qu'un audit indépendant des états financiers est effectué.
5. Les objectifs de l'audit pour l'audit et le reporting des états financiers des entreprises publiques sont semblables à ceux des entités de secteur privé. Ce faisant, les mêmes normes devraient s'appliquer indépendamment de la nature de l'entreprise. Les utilisateurs des états financiers ont droit à une qualité uniforme d'assurance et ne seraient pas bien servis par l'application des normes différentes. Par conséquent, les audits des états financiers des entreprises publiques doivent se conformer, dans tous leurs aspects significatifs, aux ISA.
6. Les ISA décrivent:
 - les principes de base qui régissent les responsabilités professionnelles de l'auditeur;
 - les qualifications ou les caractéristiques essentielles des auditeurs (par exemple, formation appropriée, indépendance, et attention requise lors de l'exécution des audits des états financiers);
 - les normes et les pratiques pour exécuter des audits des états financiers (par exemple, planification et surveillance adéquates, les évaluations des risques et contrôles inhérents et de leur impact sur des procédures substantives, et le processus par lequel l'auditeur détermine les procédures à exécuter au cours de l'audit);
 - la forme et le contenu des rapports d'audit.
7. Les états financiers des entreprises publiques peuvent inclure des informations différentes de, ou en plus de, celles contenues dans les états financiers des entreprises du secteur privé (par exemple, comparaison des dépenses dans la période avec des limites fixées par la législation). Dans ces cas, il peut s'avérer nécessaire d'adapter en conséquence la nature, le calendrier et la portée des procédures d'audit, et le rapport de l'auditeur.
8. Quelques entreprises publiques utilisent des ressources pour réaliser une variété d'objectifs non financiers ou sociaux en plus de leurs objectifs commerciaux. Alors que leurs états financiers audités rendent compte de leur situation financière, des résultats des opérations et des variations de la situation financière, ces états financiers, en tant que tels, ne peuvent convenablement rendre compte des résultats de leurs activités non-

commerciales. Il peut être demandé aux auditeurs d'effectuer l'audit et de rendre compte de l'information concernant:

la conformité à la législation et aux dispositions réglementaires (y compris les normes en vigueur dans le secteur public local);

l'adéquation de la structure interne de contrôle de l'entreprise; et l'économie, l'efficience et l'efficacité des programmes, des projets et des activités.

Cette information peut être incluse dans les états financiers de l'entreprise, ou peut y être ajoutée. L'audit d'une telle information peut exiger des auditeurs d'effectuer un travail qui vient en supplément de celui requis pour les seuls audits et le reporting des états financiers.

9. Certaines entreprises publiques peuvent inclure dans leurs rapports annuels des informations sur la performance en termes de réalisation des objectifs tels que mesurés par des indicateurs financiers donnés ou d'autres indicateurs. Il peut également être demandé à des auditeurs d'effectuer l'audit et de rendre compte de cette information supplémentaire sur la performance.
10. La présente Ligne directrice n'est pas spécifiquement conçue pour s'appliquer à l'audit de l'information présentée aux paragraphes 7 à 9; cependant, ces directives et les ISA peuvent être utiles.
11. Une Perspective de secteur public (PSP) sur la possibilité d'application des ISA à l'audit des états financiers des entités du secteur public autres que des entreprises publiques est incluse à la fin de chaque ISA. Lorsqu'aucune PSP n'est ajoutée les ISA sont applicables dans tous leurs aspects significatifs au secteur public.

L'application des ISA dans le secteur public a été précédemment traitée dans la Ligne directrice internationale du secteur public 3 (*International Public Sector Guideline 3*).

DOCUMENT DE SYNTHÈSE D'AUTRES PUBLICATIONS

Le Comité a publié des études, résumées ci-dessous. Pour obtenir des copies de ces documents, veuillez visiter le site Web de l'IFAC: www.ifac.org ou prendre contact avec les bureaux de l'IFAC.

Étude 1

Reporting financier effectué par des gouvernements nationaux

Publiée en mars 1991

Le champ d'application de l'étude s'étend à l'examen:

- de l'information financière faite par les pouvoirs publics nationaux et leurs principaux organismes publics;
- des rapports financiers qui fournissent des informations sur les plans du gouvernement, la performance dans son exécution et sur leur respect par les autorités compétentes;
- des besoins d'information des principaux utilisateurs des rapports financiers publics, en mettant en évidence les besoins des utilisateurs externes; et
- des formes de reporting les mieux adaptées à la satisfaction de ces besoins d'information.

Cette étude est d'un intérêt tout particulier pour les hauts fonctionnaires des services financiers publics, les responsables de la politique, les auditeurs législatifs et tous ceux qui utilisent des rapports financiers du secteur public, dans la mesure où elle traite des principaux thèmes qui sous-tendent le reporting du secteur public.

Des synthèses comparatives des utilisateurs, de leurs besoins et objectifs ont été préparées. Elles montrent qu'un accord se dégage sur l'identification des utilisateurs, de leurs besoins et, en conséquence, des objectifs du reporting financier.

L'étude se développe en une progression logique, allant des utilisateurs et de leurs besoins jusqu'aux objectifs du reporting financier du secteur public. Elle élargit le contexte de la discussion des objectifs, en explorant l'environnement gouvernemental et les limites du reporting financier.

L'étude examine alors le reporting financier. Plutôt que de recommander un modèle de reporting financier unique préférentiel, l'étude décrit l'éventail des bases possibles de la comptabilité et des différents modèles de reporting (types de rapports). Elle illustre ensuite leurs forces et faiblesses à répondre aux objectifs du reporting financier. L'étude montre qu'en migrant des simples présentations des entrées et sorties de trésorerie aux rapports financiers récapitulatifs qui expliquent l'ensemble des produits économiques, davantage d'objectifs du reporting financier se trouvent réalisés. Puisque ces objectifs sont dérivés des besoins des utilisateurs, ces besoins seront d'autant mieux satisfaits que l'information sera plus complète et de meilleure qualité.

L'étude admet que le reporting financier effectué par des administrations publiques nationales est influencé par les politiques et les pratiques de reporting financier du gouvernement, qui sont incluses dans des dispositions législatives et réglementaires.

Étude 2

Éléments des états financiers des gouvernements nationaux

Publication: juillet 1993

La présente étude considère les éléments (types ou classes d'informations financières) à faire paraître dans les états financiers préparés sous les différentes bases de la comptabilité qui peuvent être utilisées par les gouvernements nationaux et leurs principaux organismes, ainsi que la manière dont ces éléments peuvent être définis. Elle considère également les implications de rapporter des éléments particuliers, ou des sous-ensembles, pour les messages communiqués dans des états financiers et la réalisation des objectifs identifiés dans l'étude 1.

L'étude vise à aider au développement du plein potentiel des modèles de comptabilité actuellement utilisés dans différentes juridictions pour communiquer l'information financière aux utilisateurs. Ceci est utile pour la reddition des comptes et la prise de décision.

Cette étude s'attache à rendre compte des éléments des états financiers préparés pour des gouvernements nationaux. Cependant, il est admis que des aspects de la fourniture des biens et services et la réalisation des objectifs du gouvernement peuvent, dans certains cas, être mieux faites par la publication d'informations financières ou non financières dans des notes, les programmes ou les rapports autres que les états de la situation financière ou l'état de la performance financière dans le rapport financier.

Étude 3

Audit sur la conformité aux autorités – Une perspective de secteur public

Publication: octobre 1994

Cette étude traite des aspects de l'audit relatifs à la conformité au secteur public qui, dans beaucoup de pays, est soumis à des mandats et à des objectifs très différents, plus que dans le secteur privé. Dans un système de gouvernement démocratique, la responsabilité vis-à-vis du public et, en particulier, de ses représentants élus, est un aspect prédominant dans la gestion d'une entité du secteur public. Les entités du secteur public sont en général créées par voie législative et leurs opérations sont régies par diverses autorités d'émanation législative. La gestion des entités du secteur public est tributaire d'un fonctionnement conforme aux dispositions des lois et règlements en vigueur, et d'autres autorités les régissant. La législation et d'autres autorités étant les principaux moyens par lesquels les législateurs ordonnent les prélèvements et les dépenses publiques, l'audit pour vérifier la conformité aux autorités compétentes constitue habituellement une partie importante et intégrale du mandat d'audit ou des conditions de l'engagement, pour la plupart des audits des entités du secteur public. En raison de la pluralité d'autorités, leurs

dispositions peuvent être en conflit entre elles et peuvent être sujettes à des interprétations différentes. En outre, les autorités subalternes peuvent ne pas adhérer aux directions ou aux limites prescrites par la législation en vigueur. En conséquence, une évaluation de la conformité à l'autorité dans le secteur public exige des jugements professionnels considérables et revêt une importance particulière.

Étude 4

Le recours au travail d'autres auditeurs – Une perspective de secteur public

Publication: octobre 1994

Cette étude traite de l'utilisation du travail d'autres auditeurs, y compris tant les auditeurs externes qu'internes, dans des audits financiers de certification et de conformité. Il examine les questions qu'un auditeur doit prendre en compte lorsqu'il utilise le travail d'un autre auditeur, et fournit une perspective de secteur public à la norme internationale d'audit (ISA) 600. L'utilisation du travail d'un autre auditeur et ISA 610 Prise en compte du travail d'audit interne.

L'étude considère les principes stipulés dans les ISA mentionnés ci-dessus et décrit leurs possibilités d'application au secteur public. Il discute également certaines des questions particulières auxquelles le secteur public doit faire face lorsqu'un auditeur principal envisage d'utiliser le travail d'un autre auditeur. Les secteurs en question qui méritent une attention particulière sont l'autonomie de différents niveaux du gouvernement, les différences de mandats entre les Institutions supérieures d'audit, et les problèmes particuliers se rapportant à l'utilisation du travail d'autres auditeurs dans un contexte international.

Étude 5

Définition et comptabilisation d'actifs

Publication: août 1995

Cette étude identifie et décrit la variété de vues qui existent sur la question de savoir quand et comment des actifs spécifiques devraient être mesurés et comptabilisés dans le secteur public. Il considère et explore:

- la définition et la comptabilisation des actifs;
- l'effet de différentes bases de comptabilité sur la définition et l'identification des actifs;
- les questions associées à certains types d'actifs.

L'étude reconnaît que la demande des services des pouvoirs publics a augmenté. Cette croissance de la demande s'est traduite par une concurrence accrue pour les services publics, stimulée par des normes d'éducation, de communication et par l'intérêt de la communauté pour les actions du gouvernement. En conséquence, les gouvernements sont sous pression lorsqu'il s'agit de gérer leurs actifs de manière efficiente et efficace. La responsabilité pour l'efficience et l'efficacité de la gestion

des actifs du secteur public peut être illustrée par un meilleur reporting financier. Un meilleur reporting fournit une base de la compréhension par le public, des décideurs élus et par la gestion. Ceci, alternativement, soutient une meilleure prise de décision et d'allocation d'actifs.

Étude 6

Comptabilisation et reporting du passif

Publication: août 1995

Cette étude fournit une perspective de secteur public sur la définition et la comptabilisation des passifs. Elle identifie, considère et explore les vues défendues sur:

- la définition et la classification des passifs;
- l'effet de différentes conventions sur la comptabilisation et le reporting des passifs; et
- les questions associées à certains types de passifs.

L'étude décrit la variété de vues qui existent sur la question de savoir quand et comment certains passifs devraient être mesurés et comptabilisés. Historiquement, les gouvernements ont retenu leur encours de dette comme mesure principale des passifs ou de l'endettement public, en particulier dans la formulation ou l'évaluation de la politique économique. Cependant, les gouvernements assument une variété d'engagements et d'obligations qui génèrent d'autres éléments de passif qui ne sont pas souvent comptabilisés par les gouvernements. Pourtant les informations sur l'ensemble des passifs d'un gouvernement et l'exposition aux passifs potentiels sont essentielles si les gouvernements doivent contrôler leur marge brute d'autofinancement et prennent des décisions de financement avisé au sujet du financement des futurs services et d'attribution de ressources. Tandis que les gouvernements ont des passifs semblables à ceux des entreprises, ils ont également d'autres éléments de passif potentiels, tels que des engagements récurrents dans le cadre des programmes sociaux établis, les garantis et des promesses faites par des politiciens. L'étude distingue des passifs, des engagements et des risques.

Étude 7

Reporting de la performance des entreprises publiques

Publication: janvier 1996

Cette étude identifie les principaux utilisateurs d'informations sur la performance, examine les besoins des utilisateurs, et décrit les formes de reporting qui pourraient être disponibles pour satisfaire ces besoins. De ce fait, l'étude porte principalement sur la fourniture d'informations sur la performance d'une entreprise (couvrant les aspects financiers et non financiers de l'exploitation), en complément des

informations fournies dans les états financiers, dans le contexte des états financiers à usage général.

Le besoin de cette étude résulte du fait que les normes financières ne sont pas en soi toujours suffisantes pour donner une indication de la performance globale d'une organisation particulière. Les organismes du secteur public peuvent différer des entreprises de secteur privé à la fois dans leurs objectifs et leur financement. Bien que des entreprises publiques doivent normalement fonctionner commercialement et prennent habituellement la même forme juridique que les entreprises du secteur privé, la combinaison du fait qu'elles bénéficient souvent d'une position de monopole et le contexte politique dans lequel elles opèrent se traduit par le fait que l'utilisateur des rapports financiers peut compter moins sur des mesures de la performance telles que le retour sur capitaux employés. En conséquence, les groupes ayant un intérêt pour la performance des entreprises publiques – gouvernements, législateurs, contribuables et consommateurs - peuvent rencontrer des difficultés à porter des jugements avisés sur l'efficacité et l'efficacités des entreprises publiques.

Les entreprises publiques peuvent fournir des services dans des conditions qui sont loin d'être celles d'un marché concurrentiel. Ainsi le test d'efficacité et d'efficacité relatives sur le marché ne peut pas toujours être appliqué. La question est donc de savoir comment formuler des mesures de la performance qui permettront de porter des jugements sur l'efficacité et l'efficacité. Cette étude examine la manière de définir de telles mesures et comment, au regard de ces mesures, la performance d'une entreprise publique peut être le mieux présentée aux parties intéressées.

Étude 8

L'entité publique présentant les états financiers

Publication: juillet 1996

Cette étude considère les implications de différentes approches à la définition de l'entité publique présentant les états financiers et les conséquences des différentes techniques d'élaboration des informations financières du secteur public pour la réalisation des objectifs des rapports financiers.

Cette étude complète l'Étude 1 Information financière réalisée par des administrations publiques nationales, publiée en mars 1991, et l'Étude 2 Éléments des états financiers des gouvernements nationaux, publiée en juillet 1993. L'Étude 8 s'appuie sur les développements et définitions des Études 1 et 2. En cohérence avec les Études 1 et 2, cette étude porte principalement sur l'information financière des gouvernements nationaux. Cependant, les sujets ici traités peuvent également s'appliquer à d'autres niveaux des administrations publiques (nationales, provinciales et locales).

On peut espérer que cette étude contribuera à une amélioration de l'information financière produite par les pouvoirs publics et à une plus grande comparabilité des rapports financiers à la fois à l'intérieur et entre les juridictions.

Étude 9

Définition et comptabilisation de produits

Publication: décembre 1996

Cette étude examine des concepts, des principes et des questions liés aux définitions et à la comptabilisation des produits dans les états financiers à usage général des gouvernements nationaux et d'autres entités du secteur public non commercial. Spécifiquement, cette étude identifie et discute de la définition et de la classification des produits, de questions portant sur certains types de produits et de l'effet de différentes conventions comptables sur la définition et la comptabilisation des produits.

L'information sur des produits est importante pour aider les utilisateurs à évaluer la situation financière et la performance des gouvernements. Comparer les produits avec les dépenses aide des utilisateurs à évaluer les capitaux propres d'une période à l'autre (c'est-à-dire, si les produits courants sont suffisants pour couvrir les coûts des programmes et des services fournis dans la période courante).

Cette étude prolonge l'Étude 1 Information financière réalisée par des administrations publiques nationales, publiée en mars 1991, et avec l'Étude 2 Éléments des états financiers des gouvernements nationaux, publiée en juillet 1993 étude l'Étude 1. Elle complète également l'Étude 5 Définition et comptabilisation des actifs, l'Étude 6 Comptabilisation et reporting du passif et l'Étude 10 Définition et comptabilisation des frais/dépenses.

Cette étude porte principalement sur les états financiers préparés pour les gouvernements nationaux et pour les entités et les services qu'ils créent pour la fourniture des biens et des services et pour la réalisation des objectifs du gouvernement. Cependant, les sujets ici traités peuvent également s'appliquer à d'autres niveaux des administrations publiques (nationales, provinciales et locales).

Étude 10

Définition et comptabilisation des frais/dépenses

Publication: décembre 1996

Cette étude examine les concepts, principes et questions liés au traitement des frais/dépenses dans les états financiers à usage général des entités publiques et d'autres entités du secteur public non commercial.

Les pouvoirs publics subissent des pressions croissantes les incitant non seulement à gérer leurs fonds de manière efficace, mais également à démontrer que l'ensemble de leur gestion a été efficace. Pour ce faire, les pouvoirs publics ont besoin d'informations complètes sur leur frais/dépenses, afin d'évaluer leurs besoins en ressources, la viabilité de leurs programmes et leur flexibilité.

Cette étude prolonge l'Étude 1 Information financière réalisée par des administrations publiques nationales, publiée en mars 1991, et avec l'Étude 2 Éléments des états

financiers des gouvernements nationaux, publiée en juillet 1993 étude l'Étude 1. Elle complète également l'Étude 5 Définition et comptabilisation d'actifs, l'Étude 6 Comptabilisation et reporting du passif et l'Étude 9 Définition et comptabilisation des produits.

Cette étude porte principalement sur les états financiers préparés pour les gouvernements nationaux et pour les entités et les services qu'ils créent pour la fourniture des biens et des services et pour la réalisation des objectifs du gouvernement. Cependant, les sujets ici traités peuvent être également s'appliquer à d'autres niveaux des administrations publiques (nationales, provinciales et locales).

Étude 11

Information financière du gouvernement: Questions et pratiques comptables

Publication: mai 2000

Cette étude vise à aider les pouvoirs publics à tous les niveaux dans l'identification des questions liées l'information financière. Même si certaines parties de l'étude peuvent ne concerner que les gouvernements nationaux, d'autres parties sont applicables à tous les niveaux de la sphère publique.

L'étude contient une description détaillée, à la fois selon la convention de la comptabilité de caisse et selon la convention de la comptabilité d'exercice, et fournit des exemples d'états financiers réels préparés selon chacune des conventions. Le document explique la pratique courante dans le cadre de chaque convention, et fournit des exemples de variations dans ces conventions. Les gouvernements souhaitant changer de convention ou de méthode comptables pourront utiliser ce document comme source d'informations sur une convention comptable, y compris des questions de méthode comptable liées à cette convention et au format des états financiers préparés en application de cette convention. Ceci peut aider les pouvoirs publics à changer de convention comptable et finalement contribuer à une plus grande comparabilité à l'intérieur et entre des états financiers des pouvoir publics.

Étude 12

Perspectives sur la comptabilité analytique pour les gouvernements

Publication: septembre 2000

Cette étude a pour objectif d'aider les cadres financiers et autres comptables du gouvernement à développer et à mettre en application la comptabilité analytique. Elle fournit des perspectives des pouvoirs publics sur la comptabilité analytique qui ne sont disponibles nulle part ailleurs, mais sans apparaître comme un exposé détaillé du sujet de la comptabilité analytique. L'étude englobe les thèmes suivants:

- Descriptions de l'ampleur de l'utilisation par les pouvoirs publics de la comptabilité analytique, les développements récents, et les perspectives de développements futurs;

- Explications des concepts de coût applicables à divers objectifs de gestion;
- Discussions des problématiques des normes comptables qui peuvent affecter les valeurs utilisées dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique;
- Descriptions de la façon dont des concepts et des processus spécifiques pourraient être appliqués dans la conception et la mise en œuvre du système de comptabilité analytique;
- Discute les principaux sujets revêtant de l'importance pour le comité de direction;

Sa conception contribue à combler le vide en fournissant une documentation de référence à l'intention des pouvoirs publics sur cet important sujet.

Étude 13

De la gouvernance du secteur public: la perspective d'un organe de direction

Publication: juillet 2001

Cette étude décrit les principes de la gouvernance et de leur application aux entités du secteur public. Les pratiques en matière de gouvernance devront être adaptées selon les circonstances spécifiques aux différentes entités du secteur public et des juridictions dans lesquelles elles fonctionnent. Puisque les entités se développent et changent avec le temps, l'organe de direction devra nécessairement évaluer et modifier de manière continue des pratiques en matière de gouvernance. Cette étude vise à fournir du conseil, en définissant des principes et des recommandations générales au sujet de la gouvernance des entités du secteur public dans certains domaines clés. Son but est de considérer un cadre approprié du point de vue de l'organe de direction visant à assurer un équilibre approprié entre la liberté de gestion, la responsabilité et les intérêts légitimes des différentes parties prenantes. L'étude définit des principes et des recommandations communs concernant la gouvernance des entités du secteur public, avec pour objectif de fournir des conseils pour aider ces entités à développer ou à réexaminer leurs pratiques en matière de gouvernance, de manière à leur permettre de fonctionner plus efficacement, avec plus d'efficacité et de transparence.

Étude 14

Transition vers la comptabilité d'exercice: Guide pour les gouvernements et les entités gouvernementales

Publication: avril 2002; 2^{ème} édition: décembre 2003

L'étude fournit des conseils aux entités du secteur public qui souhaitent adopter la comptabilité d'exercice et présenter les états financiers qui respectent les Normes IPSAS basées sur la comptabilité d'exercice.

Elle se répartit en quatre parties:

La partie I aborde les questions générales liées à la transition vers la comptabilité d'exercice, y compris des facteurs influençant la nature et le rythme de la transition, les options en ce qui concerne les voies de la transition, et la gestion du processus de transition. Il note l'importance de l'identification, de la conception et de la fourniture des programmes de formation, ainsi que la participation de l'auditeur externe au processus de développement. L'impact potentiel des différents systèmes de gouvernement et l'environnement politique existant sur le processus de transition sont également discutés.

La partie II décrit les étapes requises pour développer et approuver les méthodes comptables. L'étude identifie également les types de questions qui doivent être abordées, relatives à l'identification des entités contrôlées afin de préparer des états financiers consolidés.

La partie III examine les classes d'actif, de passif, de produits et de charges qui ont cours dans les entités du secteur public. Elle indique comment ces éléments doivent être définis, comptabilisés, mesurés et publiés dans les états financiers à usage général. L'étude décrit les dispositions des principales normes IPSAS et d'autres sources de conseils pertinents faisant autorité, et les types de tâches et de problèmes de mise en œuvre qu'il faut affronter pour respecter ces dispositions.

La partie IV traite des questions de la mise en œuvre engendrées par une gamme d'éléments spécifiques, par exemple, la trésorerie, les immobilisations incorporelles, les instruments financiers, les dettes associées au personnel, les passifs résultant des obligations de politique sociale, des produits sans contrepartie directe et des devises étrangères.

Synthèse des principaux changements apportés aux précédentes éditions de l'étude 14

Les IPSAS publiées

A la suite de la publication de la première édition de l'étude 14 (publiée en avril 2002), trois IPSAS basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice et l'IPSAS basée sur la méthode de la comptabilité de caisse ont été publiées. L'étude 14 (2^{ème} édition) a été actualisée pour refléter:

- Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 18 *Information sectorielle*;
- Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*;
- Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 20 *Information relative aux parties liées*; et
- IPSAS relative à la méthode de la comptabilité de caisse *Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse*.

Documentations et sites Web mis à jour

Les références et les sites Web ont été mis à jour pour établir des liens avec les adresses électroniques des références utilisées.

Autres

L'étude a été également mise à jour pour refléter d'autres développements comprenant:

- PSC a créé deux comités directeurs pour préparer l'Appel à commentaires (ITC) sur les produits générés par les transactions sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts) et de la comptabilité portant sur les politiques sociales des gouvernements; ces deux ITC ont été publiés en janvier 2004; et
- PSC a publié un exposé sondage sur la dépréciation d'actifs.

Lorsque le PSC n'a pas traité ou développé des conseils sur les questions particulières, l'étude a utilisé des exemples extraits des IAS. L'étude a été mise à jour pour intégrer les récents exposés sondages et les normes publiés par l'IASB.

Publication occasionnelle 1**Mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans les comptes du gouvernement: l'expérience de la Nouvelle-Zélande**

Publication: octobre 1994

Le secteur public en Nouvelle-Zélande a opéré d'importantes réformes vers la fin des années 80 et du début des années 90. Cette réforme a changé le mode de gestion du secteur public, passant d'un système basé sur le respect des limites imposées par des règles détaillées et contraignantes et des budgets de trésorerie plafonnés à un régime basé sur la performance et la responsabilité. La mise en œuvre réussie de ces réformes a exigé un effort considérable, aux niveaux à la fois stratégiques et opérationnels, et a abouti à des changements fondamentaux et étendus dans la gestion des opérations du secteur public ainsi que des résultats financiers de ces opérations. L'expérience de la Nouvelle-Zélande démontre qu'un tel changement est non seulement possible mais peut également être très réussi.

Cet article se concentre sur le passage (la migration selon l'expression familière) opéré par les administrations du gouvernement de la Nouvelle-Zélande de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice, et sur le projet de production du premier jeu d'états financiers pour le gouvernement de la Nouvelle-Zélande. L'article tente également de mettre en évidence les problématiques clés de direction dans la mise en œuvre totale de la comptabilité d'exercice dans un secteur public national. Le document est rédigé du point de vue du Trésor, qui a joué un rôle central dans le changement.

Publication occasionnelle 2

L'audit des états financiers de l'ensemble des services du gouvernement: l'expérience de la Nouvelle Zélande

Publication: octobre 1994

Cet article décrit le rôle joué par l'Audit Office dans le développement des états financiers de la Couronne. Après une explication du rôle de l'Audit Office en Nouvelle-Zélande, le rôle joué par celui-ci est analysé en termes des caractéristiques fondamentales d'audit telles que l'indépendance, des critères (en particulier, des pratiques en matière de comptabilité pour présenter une image fidèle en l'absence de normes comptables appropriées) et force probante. Les processus d'audit et de direction mis en œuvre dans l'audit des états financiers de la Couronne sont alors décrits, y compris la planification, la détermination de seuils d'importance relative, le contrôle des projets, la formation et le reporting. Le document se termine par les enseignements que l'on peut en tirer pour d'autres pays.

Publication occasionnelle 3

Perspectives sur la comptabilité d'exercice

Publication: 1996

Cet article vise à informer les lecteurs au sujet d'une gamme des perspectives sur la comptabilité d'exercice émanant d'un certain nombre de contributeurs qui ont de l'expérience dans la mise en œuvre de cette réforme de la comptabilité ou qui en ont observé les progrès.

Le PSC estime qu'en partageant les perspectives de ceux qui ont été impliqués dans l'utilisation d'informations issues de la comptabilité d'exercice pour la prise de décision, d'autres pourraient obtenir un aperçu de l'intérêt de cette présentation de l'information financière, tant pour leurs propres gouvernements que pour d'autres entités du secteur public.

Le PSC a délibérément recherché les vues d'un grand nombre de personnes, toutes issues de milieux professionnels très variés. Le PSC a également recherché les personnes qui ont une expérience du changement dans l'information produite. Les auteurs de cet article sont des politiciens, des économistes, des universitaires, des administrateurs et des comptables.

Publication occasionnelle 4

La délégation des services publics en France: une méthode originale d'administration publique: les services publics délégués

Publication: septembre 2001

Les services publics peuvent être fournis de diverses manières. Habituellement ils sont fournis directement par des organismes publics. Dans certains cas, ils peuvent

être sous-traités aux entités du secteur privé pour qu'elles fournissent le service public dans des conditions convenues.

On peut dire que le service public est « délégué ». De telles délégations se font au niveau de la collectivité locale, dans divers domaines tels que la distribution de l'eau, la gestion des déchets et le chauffage. Les délégations sont soumises à des règles particulières, et sont des accords contractuels qui équilibrent les intérêts de l'autorité délégatrice et de l'entreprise privée responsables de la fourniture du service. Des exemples d'accords de collaboration de ce type existent dans d'autres pays (Australie, Canada et Nouvelle-Zélande par exemple). Cette publication occasionnelle décrit le cadre spécifique conçu en France pour gérer la relation entre les parties et pour assurer des niveaux appropriés d'information et de reddition de comptes.

Publication occasionnelle 5

Comptabilisation des produits: Cadre d'élaboration des normes comptables dans l'administration centrale au Royaume-Uni

Publication: juin 2002

Les défis pour ceux qui changent de méthode pour adopter la méthode de la comptabilité d'exercice peuvent apparaître intimidants. Il peut donc être utile que les juridictions aient une connaissance des questions, à la fois prévues et imprévues qui surgissent dans les juridictions dans le sillage de l'adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice, et de la manière dont ces questions ont été résolues.

Cet article examine les expériences du Royaume-Uni, qui a décidé d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice en 1995 aussi bien pour les budgets que pour l'information financière. Il met en exergue certains des principaux arguments qui influencent la décision lors de l'adoption d'un système de la comptabilité d'exercice, pas simplement pour l'information financière, mais également budgétaire. Il situe également la budgétisation et l'information basées sur la comptabilité d'exercice dans un contexte plus large de gestion de la performance. Il examine en particulier la manière dont le Royaume-Uni avait entrepris la tâche de créer l'infrastructure pour la comptabilité et la budgétisation d'exercice, sous la forme d'un cadre de référence et d'un *Manuel des méthodes, principes et traitements comptables* faisant autorité.

Publication occasionnelle 6

La modernisation de la comptabilité gouvernementale en France: situation actuelle, problèmes et perspectives

Publication: janvier 2003

Cet article décrit le processus de la modernisation, actuellement en cours, du système de comptabilité du gouvernement en France. Ce document s'organise en trois sections:

L'état actuel des pratiques comptables du secteur public. Cette section décrit la pratique en vigueur. Il explique que le gouvernement central, les organismes publics

nationaux, les pouvoirs publics locaux et les caisses de sécurité sociale ne suivent pas les mêmes pratiques comptables et budgétaires. Cependant, la réforme actuelle de la comptabilité publique de l'administration centrale mènera à l'adoption des principes uniformes (y compris la représentation fidèle, et l'impératif d'une « image fidèle » des comptes publics) et des méthodes (comptabilité d'exercice), que les sociétés françaises et étrangères pratiquent chaque jour dans leurs plans comptables.

La transition vers la comptabilité d'exercice: un but pour le proche avenir. Cette section décrit les conséquences de la nouvelle Loi organique de 2001 relative aux lois de finances (connue sous l'appellation constitution budgétaire) sur le plan comptable des administrations publiques. Les Lois de finances établissent une distinction très claire entre la comptabilité d'exercice et les autorisations budgétaires de trésorerie par voie parlementaire. En France, un système mixte sera appliqué: le budget national (appropriation) est et continuera à être exprimé (et exécuté) selon une méthode de comptabilité de caisse modifiée, tandis que le Compte général de l'administration des Finances (CGAF) (bilan et compte des résultats) sera exprimé selon la méthode d'exercice. Le CGAF (*Compte général de l'administration des Finances*) représente les états financiers de l'administration centrale.

Action: progrès à ce jour et développements en perspective. Cette section retrace les progrès accomplis dans la présentation du CGAF depuis 1999. Elle présente une description des mesures entreprises pour développer et mettre en application la comptabilité d'exercice, y compris l'évolution du système d'information.

Publication occasionnelle 7

Le système de comptabilité gouvernementale en Argentine

Publication: janvier 2004

Cet article fournit un historique du développement de la profession d'expert comptable en Argentine et son influence dans le secteur public. Il fournit également une vue d'ensemble de l'évolution du système de la comptabilité du secteur public en Argentine depuis le début de la confédération en Argentine.

La méthode de la comptabilité de caisse a été adoptée dans le secteur public en Argentine en 1859. En 1947, les états financiers ont été modifiés pour inclure la comptabilisation des dépenses selon une méthode d'engagement. Le document décrit les faiblesses du système de comptabilité du secteur public, ce qui a conduit à la réforme des services financiers de l'administration publique et, par conséquent, à l'adoption de la comptabilité d'exercice en 1993.

Il souligne aussi les défis et les problèmes qui sont apparus dans la collecte des données, dans la pratique et la culture en tant qu'élément du processus de réforme. Il note également que la réforme a provoqué un impact positif sur les services financiers de l'administration publique, y compris une augmentation de l'efficacité et de l'efficacité de l'administration publique, et fournit des informations plus précises à l'appui de la prise de décision politique.

En conclusion, le document présente l'anticipation des développements futurs dans le système de la comptabilité publique. Ceux-ci incluent l'amélioration de la comptabilité de gestion dans le secteur public pour améliorer davantage la prise de décision, consolider toutes les entités du secteur public, créer un programme de formation continue pour les employés du secteur public et harmoniser les principes comptables généralement admis dans le secteur public en Argentine avec les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Document d'information

Vers une comptabilité d'exercice aux États-Unis d'Amérique

Publication: mars 2006

Ce document d'information examine les expériences des États-Unis d'Amérique dans leur passage à la comptabilité d'exercice. Il décrit le développement des dispositifs administratifs pour l'élaboration des normes formelles sur 70 ans aux niveaux local, de l'État et du gouvernement fédéral aux USA et met l'accent sur les principaux facteurs qui façonnent la structure d'élaboration des normes. Il fournit également une vue d'ensemble détaillée du passage à la comptabilité d'exercice par l'État et les autorités locales, les normes publiées par le Government Accounting Standards Board pour diriger et soutenir ce passage. Le document identifie aussi les principales étapes du processus de ce passage.

Bibliographie choisie de la documentation sur la comptabilité et l'audit du secteur public

Publication: janvier 1993

Aider au développement et à la coordination des programmes de promotion de la formation et de la recherche, puis encourager et faciliter l'échange d'information parmi des organismes membres et d'autres parties intéressées, le PSC a publié une bibliographie choisie de la documentation sur la comptabilité et l'audit du secteur public. La bibliographie a été conçue pour inclure toute la documentation sur la comptabilité et l'audit du secteur public publiée par les organismes de normalisation et les institutions suprêmes d'audit, qu'elle fasse autorité ou non.

Les listes des publications incluses dans la bibliographie ont été fournies par les organismes eux-mêmes et sont actuellement mises à jour en date du 30 juin 1992.

MEMBRES DU COMITE DE REVISION

Coordinateurs :

Géraud Amic CNC

Philip Staines CNC

Membres du Comité de révision

Janine CARON Agence du revenu du Canada

Henri GIOT CSOEC

Beaudouin GRITON KPMG

Emmanuelle GUYOMARD Grant Thornton

Alexandre S'HIEH Mission Coopération Internationale

Caroline SIMON Compagnie Nationale des Commissaire aux Comptes

Patrick SOURY Ministère des Finances

Lionel VAREILLE Cour des Comptes