

# NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES POUR LE SECTEUR PUBLIC 2005

## Objectif du Manuel

Ce Manuel rassemble à fin de référence permanente des informations générales sur la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) et les recommandations sur le Secteur Public émises par l'IFAC en vigueur au 1 Janvier 2005.

## SOMMAIRE

	Page
Principales modifications par rapport au manuel 2004.....	1
Conseil des Normes Comptables Internationales–Mandats provisoires .....	2
Fédération Internationale des Experts Comptables.....	8
Préface aux normes comptables internationales du secteur public .....	15
Introduction aux normes comptables internationales du secteur public.....	23
IPSAS 1–Présentation des états financiers.....	24
IPSAS 2–Tableaux des flux de trésorerie .....	78
IPSAS 3–Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.....	106
IPSAS 4–Effets des variations des cours des monnaies étrangères .....	135
IPSAS 5–Coûts d'emprunt.....	157
IPSAS 6–États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées .....	171
IPSAS 7–Comptabilisation des participations dans des entités associées .....	192
IPSAS 8–Information financière relative aux participations dans des coentités.....	207
IPSAS 9–Produits des opérations avec contrepartie directe .....	227
IPSAS 10–Information financière dans les économies hyperinflationnistes ..	250
IPSAS 11–Contrats de construction.....	264
IPSAS 12–Stocks.....	293
IPSAS 13–Contrats de location .....	307
IPSAS 14–Événements postérieurs à la date de reporting .....	342
IPSAS 15–Instruments financiers: Informations à fournir et presentation .....	355

IPSAS 16—Immeubles de placement.....	425
IPSAS 17—Immobilisations corporelles .....	454
IPSAS 18—Information sectorielle .....	485
IPSAS 19—Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.....	520
IPSAS 20—Information relative aux parties liées .....	567
IPSAS 21—Dépréciation d'Actifs Non Générateurs de Trésorerie.....	589
IPSAS de Caisse—Information financière sous la méthode de comptabilité de caisse .....	632
Glossaire des termes utilisés dans les IPSAS 1 à 21 .....	727
Directive N°2—Conditions d'application des normes internationales d'audit aux vérifications des états financiers des entreprises publiques ..	756
Résumé des autres documents` .....	759
Bibliographie choisie des documents sur la comptabilité et l'audit du secteur public .....	773

---

## **PRINCIPALES MODIFICATIONS PAR RAPPORT AU MANUEL 2004**

### **Références**

Ce manuel fait référence au Comité “Secteur public” (le Comité ou le PSC) de l’IFAC. Depuis le 10 novembre 2004, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) de l’IFAC remplace le PSC.

Ce manuel fait référence au Comité des procédés d’audit internationaux (IAPC) de l’IFAC. Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2002, le Conseil des normes d’audit et d’assurance internationales (IAASB) de l’IFAC remplace l’IAPC.

Ce manuel fait également référence au Comité des normes comptables internationales (IASC). Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2002, les Normes d’information financière internationales (auparavant appelées Normes comptables internationales) sont publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB).

Remarque: A la date l'impression du présent manuel, le Service des publications de l'IASB se trouve à l'adresse suivante : 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Email: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

Site Web: <http://www.iasb.org.uk>

### **Modifications**

La directive N°1 “Information financière des sociétés d’État” du Comité “Secteur public” a été supprimée en novembre 2002.

**CONSEIL DES NORMES COMPTABLES  
INTERNATIONALES—MANDATS PROVISOIRES**

(Approuvés en novembre 2004)

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
Objectif du Conseil des normes comptables internationales du secteur public....	1-3
Nomination des membres .....	4-8
Nature, objectif et compétence des recommandations .....	9-12
Méthodes de travail .....	13-18
Langues.....	19

# CONSEIL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC

## Mandats provisoires

### Objectif du Conseil des normes comptables internationales du secteur public

1. La mission de la Fédération internationale des comptables (IFAC), telle qu'elle est définie dans sa constitution, est la suivante: "afin de servir l'intérêt public, l'IFAC continuera de renforcer la position de la profession comptable au niveau mondial et de contribuer au développement de solides économies internationales en établissant et en promouvant l'adhésion à des normes professionnelles de qualité supérieure, de contribuer à la convergence internationale desdites normes et de se prononcer sur des thèmes d'intérêt public pour lesquels l'expertise de la profession est particulièrement significative." Pour mener à bien cette mission, le Conseil de l'IFAC a créé le Conseil des normes comptables internationales du secteur public dont le rôle est d'établir des normes comptables de qualité supérieure à l'attention des organismes publics du monde entier dans l'optique de préparer les états financiers à usage général. À cet égard:
  - le terme "secteur public" se réfère aux gouvernements nationaux, régionaux (à savoir d'état, provinciaux, territoriaux), locaux (à savoir municipaux) ainsi que tout organe gouvernemental connexe (agences, conseils, commissions et entreprises); et
  - les états financiers à usage général se réfèrent aux états financiers publiés à l'attention d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure de demander des informations financières répondant à leurs besoins spécifiques en matière d'information.
2. Le Conseil d'administration de l'IFAC a établi que le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, placé sous sa propre autorité et selon ses mandats spécifiés, est le mieux placé, en tant qu'organisme responsable de la définition de ces normes, pour servir l'intérêt public et accomplir cet aspect de sa mission.
3. Le conseil des normes comptables internationales du secteur public opère en tant qu'organisme de normalisation indépendant sous les auspices de l'IFAC. Il atteint ses objectifs grâce à:
  - La publication de normes comptables internationales du secteur public;
  - La promotion de leur adoption et la convergence internationale vers ces normes; et

- La publication d'autres textes proposant des directives sur des thèmes et des expériences liés à l'information financière dans le secteur public.

### **Nomination des membres**

4. Les membres du Conseil des normes comptables internationales du secteur public sont nommés par le Conseil d'administration de l'IFAC. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public est composé de 15 membres, dont 13 sont nommés par les organismes membres de l'IFAC et deux en tant que représentants du public. Les représentants du public peuvent être nommés par n'importe quelle personne ou organisation.
5. Les candidats proposés à la nomination sont évalués par la Commission des nominations de l'IFAC. La procédure de sélection consiste à identifier la personne la plus adaptée à la mission. Par la recommandation de nominations au Conseil d'administration, la commission de nomination cherche à s'assurer que le Conseil des normes comptables internationales du secteur public est composé de membres ayant les compétences techniques adaptées, des connaissances des accords institutionnels acquis par ses adhérents, des compétences techniques d'utilisateurs, de préparateurs et d'auditeurs ainsi qu'une large diffusion géographique.
6. Les membres du conseil des normes comptables internationales du secteur public sont nommés pour une durée initiale de trois ans qui peut être prolongée de trois autres années. Les nominations s'effectueront tous les ans de telle manière qu'un tiers des membres soit renouvelé chaque année. Chaque membre ne peut siéger au Conseil que pour une durée maximale de deux mandats de trois ans consécutifs, à moins que le membre en question ne soit nommé Président pour un mandat supplémentaire. Les membres du conseil des normes comptables internationales du secteur public seront choisis essentiellement dans le secteur public. À des fins de vote, chaque membre du conseil des normes comptables internationales du secteur public dispose d'une voix.
7. Chaque membre du conseil des normes comptables internationales du secteur public peut être rejoint à la table de réunion par un conseiller technique qui pourra participer aux discussions mais ne sera pas autorisé à voter.
8. Le conseil des normes comptables internationales du secteur public peut nommer en tant qu'observateurs des représentants d'organisations compétentes ayant un intérêt marqué pour l'information financière du secteur public, qui participent régulièrement au travail du conseil des normes comptables internationales du secteur public et qui veulent approuver et apporter leur appui à des normes comptables internationales du secteur public. Ces observateurs seront autorisés à assister aux délibérations

mais ne pourront pas voter. Ils seront supposés posséder les compétences techniques nécessaires pour participer pleinement aux délibérations du conseil des normes comptables internationales du secteur public et assister régulièrement aux réunions du Conseil des normes comptables internationales du secteur public afin de conserver une bonne compréhension des questions actuelles. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public révisera chaque année la composition et le rôle des observateurs.

### **Nature, objectif et compétence des recommandations**

9. Au nom du Conseil d'administration de l'IFAC, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public est autorisé à publier:
  - Les normes comptables internationales du secteur public que les professionnels pourront appliquer en vue de la publication d'états financiers à usage général des organismes du secteur public. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public adopte une "procédure officielle" pour l'établissement des normes comptables internationales du secteur public qui offre aux parties intéressées l'opportunité de fournir une contribution au processus de définition des normes.
  - Des études offrant des conseils sur les thèmes liés à l'information financière dans le secteur public. Elle se basent sur l'étude des pratiques d'excellence et des méthodes les plus efficaces pour faire face aux questions qui lui seront soumises.
  - Des articles ponctuels et des rapports de recherche afin de fournir des informations contribuant à la connaissance par l'organisme des thèmes et des définitions de l'information financière dans le secteur public. Ils ont pour objectif de fournir des informations mises à jour et des éclairages récents et résultent, en règle générale, de recherches telles que: recherches bibliographiques, enquêtes par questionnaire, entretiens, expériences, études de cas et analyses.
10. Pour la définition de ses normes, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public sollicite les avis de son groupe consultatif, de même qu'il considère et recourt aux recommandations émises par:
  - (i) Le Conseil des normes comptables internationales (IASB) dans la mesure où elles sont applicables au secteur public;
  - (ii) Des normalisateurs nationaux, des organismes réglementaires et autres organismes faisant autorité;
  - (iii) Des organismes comptables professionnels; et

- (iv) D'autres organismes concernés par l'information financière dans le secteur public.

Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public veillera à ce que ses recommandations soient compatibles avec celles du Conseil des normes comptables internationales dans la mesure où ces recommandations sont adaptées et applicables au secteur public.

11. L'objectif du Groupe consultatif du Conseil des normes comptables internationales du secteur public est d'offrir un forum au sein duquel le Conseil des normes comptables internationales du secteur public peut consulter les représentants des différents groupes constitutifs afin de recueillir des avis et des réactions au sujet de son programme de travail, ses projets prioritaires, ses questions techniques majeures, sa procédure officielle et ses activités en général. Le groupe consultatif ne vote pas les normes comptables internationales du secteur public ou tout autre document publié par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.
12. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public collabore avec les organismes normalisateurs nationaux à la préparation et la publication des normes dans la mesure du possible, dans une optique de partage des ressources, de minimisation de la répétition des efforts et de réalisation d'un consensus et de la convergence aux normes dès un stade précoce de leur définition. Il promeut également l'approbation des normes comptables internationales du secteur public par les organismes normalisateurs nationaux et autres organismes faisant autorité de même qu'il encourage les débats avec les utilisateurs, y compris les représentants élus et désignés, les trésoreries, les Ministères des finances et autres administrations similaires; et les praticiens du monde entier afin d'identifier les besoins des utilisateurs en nouvelles normes et directives.

### **Méthodes de travail**

13. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public diffuse des exposés sondages de tous les projets de normes afin de recueillir l'opinion du public. Dans certains cas, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public peut également publier un "Appel à commentaire" avant la rédaction d'un exposé sondage. Pour tous ceux concernés par les recommandations du Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'occasion d'exprimer leurs points de vue et d'apporter leur contribution leur est ainsi offerte avant la finalisation et l'approbation des recommandations. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public prend en considération tous les commentaires recueillis grâce aux "Appels à commentaire" et aux exposés sondages pour définir une norme comptable internationale du secteur public.



14. Chaque réunion du Conseil des normes comptables internationales du secteur public nécessite la présence, physique ou par liaison simultanée par des moyens de télécommunication, d'au moins dix membres nommés.
15. Chaque membre du Conseil des normes comptables internationales du secteur public dispose d'une voix. Un vote positif d'au moins les deux tiers des droits de vote du Conseil des normes comptables internationales du secteur public est nécessaire à l'approbation des "Appels à commentaire", des exposés sondage et des normes comptables internationales du secteur public. Un membre du Conseil des normes comptables internationales du secteur public peut autoriser une personne assistant à une réunion du Conseil à voter au nom du membre.
16. Les réunions du Conseil des normes comptables internationales du secteur public au cours desquelles se discutent la définition des normes ou de tout autre document technique, ainsi que l'approbation de leur diffusion, sont ouvertes au public. Les ordres du jour, y compris les procès-verbaux des assemblées du Conseil des normes comptables internationales du secteur public sont publiés sur le site Internet du Conseil.
17. Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public publie un rapport annuel exposant son programme de travail, ses activités et les progrès réalisés pour atteindre ses objectifs au cours de l'année.
18. L'IFAC examinera l'efficacité des procédures du Conseil des normes comptables internationales du secteur public au moins tous les trois ans.

### **Langues**

19. Le texte approuvé d'une recommandation publiée par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public est rédigé en anglais. Les organismes membres de l'IFAC sont autorisés, après avoir obtenu l'approbation de la Fédération, à préparer à leurs propres frais des traductions requises desdites recommandations qui seront publiées dans la langue de leurs pays respectifs.

# FÉDÉRATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES

## **L'organisation**

Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC) est l'organisation mondiale des comptables professionnels. Fondée en 1977, sa mission consiste à servir l'intérêt public, à renforcer la position de la profession comptable au niveau mondial et à contribuer au développement de solides économies internationales par l'instauration et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de qualité supérieure, la contribution à la convergence internationale desdites normes et par la prise de position sur des thèmes d'intérêt public pour lesquels l'expertise de la profession est particulièrement significative.

Les comités directeurs, le personnel et les bénévoles de l'IFAC souscrivent aux valeurs d'intégrité, de transparence et d'expertise. L'IFAC cherche également à renforcer l'adhésion des professionnels de la comptabilité à ces valeurs exposées dans le *Code de déontologie des comptables professionnels*.

## **Activités principales**

### **Servir l'intérêt public**

L'IFAC s'efforce de servir l'intérêt public de la manière suivante:

- Par la définition, la promotion et le maintien de normes professionnelles internationales et d'un Code de déontologie d'une qualité supérieure constante;
- Par l'encouragement actif à la convergence des normes professionnelles, en particulier des normes d'audit, de certification, de déontologie, de formation et d'information financière;
- Par la recherche de l'amélioration continue de la qualité de l'audit et de la gestion financière; et
- Par la promotion de la conformité aux obligations des membres.

### **Contribution à l'efficacité de l'économie mondiale**

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

- Améliorant la confiance en la qualité et la fiabilité de l'information financière;
- Encourageant la publication d'information de qualité supérieure sur la performance (financière et non financière) au sein des organisations; et
- Promouvant la diffusion de services de qualité supérieure par tous les membres de la profession comptable au niveau mondial.

**Qualité de leadership et de porte-parole**

L'IFAC est le principal porte-parole de la profession au niveau international et se prononce sur une vaste série de questions de politique publique, en particulier celles pour lesquelles l'expertise de la profession est particulièrement utile, de même que sur des questions réglementaires en relation avec l'audit et l'information financière. Pour ce faire, la sensibilisation des organismes qui se basent sur ou ont un intérêt pour les activités de la profession comptable fait partie des actions menées.

**Adhésion**

L'IFAC se compose de 163 organismes membres répartis dans le monde, représentant plus de 2,5 millions de comptables exerçant au sein de cabinets, d'entreprises ainsi que dans le commerce, la fonction publique et l'enseignement. Aucun autre organisme de comptabilité au monde et peu d'autres organisations professionnelles, bénéficient du soutien international à large échelle propre à l'IFAC.

Les points forts de l'IFAC proviennent non seulement de sa représentation internationale, mais aussi du soutien et de l'engagement de chacun de ses organismes membres qui se consacrent eux-mêmes à la promotion de la qualité, de l'expertise et de l'intégrité de la profession comptable.

**Initiatives de normalisation**

L'IFAC a depuis longtemps reconnu la nécessité d'un cadre harmonisé au niveau mondial afin de répondre à la demande internationale croissante à laquelle est confrontée la profession, tant dans les entreprises que dans le secteur public ou l'enseignement. La plupart des éléments de ce cadre sont représentés par le *Code de déontologie des comptables professionnels* de l'IFAC, les Normes internationales d'audit, les Normes internationales de formation et les Normes comptables internationales du secteur public.

**Services de vérification et de certification**

Le Conseil des normes de vérification et de certification internationales définit les normes comptables internationales, les Normes internationales régissant les missions d'examen qui concernent la vérification et la révision d'états financiers historiques, ainsi que les Normes internationales de mission de certification, consacrées aux missions de certification autres que la vérification ou la révision d'informations financières historiques. Le Comité des normes de vérification et de certification internationales établit également des directives pour activités connexes. Ces normes et ces directives servent d'étalons pour les déclarations de vérification et de certification de qualité supérieure au niveau mondial. Elles décrivent succinctement les principes de base et les principales procédures pour les auditeurs et les autres comptables professionnels, leur offrant les instruments pour répondre aux demandes croissantes et en constante évolution de rapports sur l'information financière, et elles fournissent des directives dans des domaines spécialisés.

, le Conseil des normes de vérification et de certification internationales établit les normes de contrôle de la qualité pour les entreprises et les équipes de mission dans les domaines de la vérification, de la certification et des services connexes.

Les recommandations publiées par le Conseils des normes de vérification et de certification internationales sont contenues dans l'édition 2004 du *Manuel des recommandations internationales sur la vérification, la certification et la déontologie* de l'IFAC et sont également disponibles sur le site Internet de la Fédération à l'adresse <http://www.ifac.org>.

### **Déontologie**

*Le Code de déontologie pour les comptables professionnels* de l'IFAC, établi par le Comité de déontologie de la Fédération, sert de fondement à tous les codes de déontologie établis et mis en application par les organismes membres. Il met en exergue les concepts d'objectivité, d'intégrité et de compétence professionnelle et s'applique à tous les comptables professionnels.

### **Secteur public**

Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public établit les Normes comptables internationales du secteur public qui définissent les besoins en matière d'information financière à l'attention des gouvernements et des autres organismes du secteur public. Les normes comptables internationales du secteur public représentent les pratiques d'excellence internationales en matière d'information financière des organismes publics. Elles s'appliquent à des états financiers à usage général établis selon la méthode de comptabilité d'exercice et la méthode de comptabilité de trésorerie. Pour la plupart des collectivités publiques, la mise en application des exigences des normes comptables internationales du secteur public améliorera la comptabilité et la transparence des rapports financiers préparés par les gouvernements et leurs organismes.

Le Conseil des normes comptables internationales du secteur public édite également des études non officielles, des articles ponctuels et des rapports de recherche proposant des directives au sujet du passage de la méthode de comptabilité de trésorerie à la méthode de comptabilité d'exercice, décrit succinctement les expériences de chaque pays en matière d'information financière des gouvernements et s'intéresse plus spécialement aux questions d'information financière dans le secteur public.

Les recommandations publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public sont contenues dans l'édition 2005 du *Manuel de normes comptables internationales du secteur public* de l'IFAC et sont également disponibles sur le site Internet de la Fédération à l'adresse <http://www.ifac.org>.

### **Formation**

Ouvrant à l'amélioration des programmes de formation en comptabilité dans le monde, la Commission pour la formation de l'IFAC établit les normes de formation

internationales, définissant les étalons pour la formation des professionnels de la comptabilité. Tous les organismes membres de l'IFAC sont censés respecter ces normes qui concernent les principales procédures de formation pour la qualification en tant que comptable professionnel de même que le perfectionnement professionnel continu des représentants de la profession. La commission établit également d'autres directives afin d'aider les organismes membres et les formateurs en comptabilité à mettre en place et réaliser les pratiques d'excellence dans la formation en comptabilité.

Ce manuel ne contient pas les normes de formation internationales qui sont disponibles sur le site Internet de l'IFAC à l'adresse <http://www.ifac.org>.

### **Au service d'adhérents différents**

L'IFAC et ses organismes membres doivent faire face au défi de répondre aux besoins d'un nombre sans cesse croissant de comptables exerçant dans les entreprises. Ces comptables représentent désormais plus de 50% des adhérents des organismes membres de l'IFAC. La Commission des comptables d'entreprise de l'IFAC propose des directives afin d'aider ces membres à répondre à une ample série de questions professionnelles, encourage et soutient la performance de qualité supérieure des comptables d'entreprise et s'efforce de sensibiliser le public au travail qu'ils accomplissent.

L'IFAC fournit également des directives de pratiques d'excellence à un autre type d'adhérents qui ne cesse de croître: les cabinets de petite et moyenne dimension. À cet égard, l'IFAC a mis en place un groupe de travail permanent. Ce groupe de travail cherche à définir comment l'IFAC peut répondre aux besoins des adhérents exerçant dans des cabinets de petite et moyenne dimension ainsi que dans les petites et moyennes entreprises. Il se penche également sur les questions intéressant particulièrement les cabinets de petite et moyenne dimension, rédige des articles sur des thèmes d'intérêt général et donne des conseils aux autres commissions de la Fédération lorsqu'il le juge opportun.

Un groupe de travail permanent dédié aux pays en voie de développement a également été créé afin d'étudier les besoins spécifiques de ces adhérents et déterminer la manière dont l'IFAC pourrait le mieux aider ces pays à instaurer une profession comptable dédiée à des normes et des procédures de qualité supérieure.

### **Programme d'adhésion aux normes de l'IFAC**

Dans le cadre du nouveau programme d'adhésion aux normes des membres, les 163 organismes membres de l'IFAC (dont la plupart sont des organisations professionnelles nationales) seront chargés de mettre en place (en conformité avec les lois et les réglementations nationales) les normes IFAC ainsi que les normes d'information financière internationales IFRS du Conseil des normes comptables internationales. Les organismes membres devront également disposer des structures nécessaires pour s'assurer que leurs membres respectent ces normes de même qu'ils devront disposer de procédures d'enquête et disciplinaires à l'encontre de leurs

membres. Les déclarations d'obligations des adhérents serviront de fondement au Programme d'adhésion aux normes qui sera supervisé par le comité consultatif d'adhésion aux normes.

### **Cadre réglementaire**

En novembre 2003, l'IFAC, avec le soutien des autorités de régulation nationales, a approuvé une série de réformes visant à accroître l'opinion selon laquelle les activités de la Fédération prennent en considération l'intérêt public et aboutiront à la mise en place de normes et de procédures de vérification et de certification de qualité supérieure.

Les réformes donnent lieu à des procédures de normalisation plus transparentes, une plus grande implication du public et des autorités réglementaires dans ces procédures, une veille réglementaire et la surveillance de l'intérêt public. Les réformes permettent également de s'assurer que le dialogue entre les autorités de réglementation et la profession comptable est régulier et constant. La création de plusieurs nouvelles structures permettra de parvenir à ces résultats:

***Le conseil de surveillance de l'intérêt public (PIOB)***—Ce conseil, composé de 10 membres désignés par les autorités de réglementation, supervise les activités de normalisation de l'IFAC dans les domaines de la déontologie – y compris l'indépendance – du contrôle de la qualité, de la vérification et de la certification. Il surveillera également le programme d'adhésion aux normes de l'IFAC.

***Le groupe de suivi (MG)***—Le groupe de suivi est composé d'autorités de réglementation internationales et d'organisations connexes. Son rôle est d'informer le Conseil de surveillance de l'intérêt public au sujet d'événements significatifs dans l'environnement réglementaire. Il sera également le vecteur de dialogue entre les autorités de réglementation et les comptables professionnels au niveau international.

***Le groupe de leadership de l'IFAC (ILG)***— Le groupe de leadership comprend le Président de l'IFAC, le Président adjoint, le directeur général, les présidents du Conseil des normes d'audit et d'assurance internationales, la Commission internationale des vérificateurs, le Forum des entreprises ainsi que jusqu'à quatre autres membres désignés par le Conseil d'administration de l'IFAC. Le groupe collaborera avec le groupe de suivi et traitera des questions liées à la réglementation de la profession.

### **Organisation et activités de l'IFAC**

La gouvernance de l'IFAC relève de son Conseil d'administration et de son Conseil. Le Conseil de l'IFAC est composé d'un représentant de chaque organisme membre. Le Conseil d'administration est un groupe plus restreint en charge de la définition de la politique. En tant que représentants de la profession comptable au niveau mondial, les membres du Conseil d'administration ont prêté serment d'intégrité et de service de l'intérêt public.

Le siège de l'IFAC se trouve à New York où collaborent des comptables et d'autres professionnels du monde entier.

### **Site Internet de l'IFAC**

Toutes les directives établies par l'IFAC, ses conseils et ses commissions peuvent être téléchargées gratuitement sur son site Internet: <http://www.ifac.org>. D'autres informations concernant l'organisation et les activités de l'IFAC sont également proposées sur le site.

## MEMBRES DU COMITÉ DE RÉVISION

---

### **Coordinateurs:**

Alain Le Bars	CNC
Fabienne Renaud-Aïdan	CNC

### **Membres du Comité de révision**

Jean-Luc DUMONT	JLD Expertise et Conseil
Henri GIOT	OEC
Emmanuelle GUYOMARD	Ricol – Lasteyrie et Associés
Alain LE BARS	CNC
Marie-Claude PICART	CNCC
Emmanuelle PICOULET	DRB
Noémie PINSOLLE	DRB
Fabienne RENAUD-AÏDAN	CNC
Lionel VAREILLE	DRB

---



# PRÉFACE 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 .....	10-13
États financiers à usage général .....	14-16
Normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité de caisse et selon la méthode de la comptabilité d'exercice .....	17-19
Passer de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice .....	20-24
Autorité des Normes comptables internationales du secteur public .....	25-28
Processus d'élaboration .....	29-34
Langue .....	35

---

# 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 (Fédération internationale des experts-comptables - 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.

## Objectif de l'IPSASB

5. L'objectif de l'IPSASB consiste 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 15 membres, dont 13 sont désignés par des organismes membres de l'IFAC et deux 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 dix 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**

### **Champ d'application des normes**

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.

**États financiers à usage général**

14. 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.
15. 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.
16. 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**

17. 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.
18. 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.
19. 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**

20. 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.
21. 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. A 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.

22. 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.
23. 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."
24. IPSAS 1 impose également d'indiquer dans quelle mesure l'entité a appliqué des dispositions transitoires.

### **Autorité des Normes comptables internationales du secteur public**

25. 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.
26. 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.
27. 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.

28. A 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**

29. 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.
30. 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***

31. 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.
32. 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***

33. 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. A l'occasion, lorsque des questions significatives liées à un exposé-sondage restent sans solution, l'IPSASB peut décider d'émettre un nouvel exposé-sondage.
34. 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**

35. 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 *Présentation des états financiers*, 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 d'IAS 1 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 1**

**PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–5
DÉFINITIONS .....	6–12
Entité économique .....	7–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	10
Entreprises publiques.....	11
Actif net/situation nette .....	12
OBJET DES ÉTATS FINANCIERS .....	13–16
RESPONSABILITÉ AU TITRE DES ÉTATS FINANCIERS .....	17–18
COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS .....	19–24
CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES.....	25–63
Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales du secteur public.....	25–36
Méthodes comptables .....	37–42
Continuité d'activité.....	43–46
Cohérence de la présentation .....	47–49
Importance relative et regroupement .....	50–53
Compensation .....	54–59
Informations comparatives .....	60–63
STRUCTURE ET CONTENU .....	64–133
Introduction .....	64–74
Identification des états financiers .....	66–70
Durée de l'exercice.....	71–73
Diffusion en temps opportun .....	74
État de la situation financière .....	75–100

## PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

Distinction entre les éléments courants et non courants .....	75–78
Actifs courants .....	79–82
Passifs courants.....	83–88
Informations à présenter dans l'état de la situation financière.....	89–94
Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes .....	95–100
État de la performance financière .....	101–113
Informations à présenter dans l'état de la performance financière .....	101–103
Informations à présenter soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes .....	104–113
Variations de l'actif net/situation nette .....	114–120
Tableau des flux de trésorerie .....	121
Notes aux états financiers .....	122–133
Structure.....	122–127
Présentation des méthodes comptables.....	128–132
Autres informations à fournir .....	133
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	134–135
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	136–137
ANNEXE 1: EXEMPLES DE STRUCTURE DES ÉTATS FINANCIERS	
ANNEXE 2: CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS	
COMPARAISON AVEC IAS 1	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 1

## PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

*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 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<sup>1</sup>. 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

1. **La présente Norme doit s'appliquer à la présentation de 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.**
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

---

<sup>1</sup> Dans le contexte des normes IPSAS, l'expression “comptabilité d'exercice” correspond à la notion en anglais de “accrual accounting.” Dans d'autres contextes, “accrual accounting” a parfois été traduit en français par “comptabilité d'engagement,” mais cette dernière expression a une signification bien particulière en comptabilité publique dans de nombreux pays francophones, l'engagement étant considéré comme la première étape de la consommation des crédits budgétaires. Cette étape correspond souvent à l'engagement juridique, qui se situe généralement avant la constatation de la charge au moment du service fait.

L'expression française comptabilité d'exercice rend mieux compte, en comptabilité publique, de ce mode de comptabilisation des charges. Elle doit être comprise comme une application du principe de constatation des droits et obligations, tel qu'il est mis en oeuvre en comptabilité d'entreprise.

- public tel qu'un rapport annuel. La présente Norme ne s'applique pas à l'information financière intermédiaire résumée.
3. Elle s'applique aussi bien aux états financiers d'une entité distincte qu'aux états financiers consolidés d'une entité économique, comme par exemple les états financiers de l'État.
  4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
  5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## Définitions

6. **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 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.

Une **entité associée** est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

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

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

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.

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.

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.

La **méthode de la mise en équivalence** est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée 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. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

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.

Les éléments extraordinaires sont les produits 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.

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.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

Une activité à l'étranger est une entité contrôlée, entité associée, coentité ou succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entité présentant les états financiers.

Les erreurs fondamentales sont les erreurs découvertes durant l'exercice qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.

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'activité (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 coentité est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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.

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.

Les intérêts minoritaires sont la 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.

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

Le solde net comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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.

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

La **monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

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

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.

Le **solde des activités ordinaires** est le montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.

#### **Entité économique**

7. Dans la présente Norme, le terme "entité économique" sert à définir, pour la communication d'informations financières, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
8. D'autres termes seront 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 à la fois des objectifs commerciaux et 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 leur 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. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation 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.

#### **Actif net/situation nette**

12. L'expression " actif net/situation nette " est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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.

#### **Objet des états financiers**

13. Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et des opérations réalisées par 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 et l'évaluation des décisions en matière d'affectation 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.
14. 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.
  15. Pour satisfaire à ces objectifs, les états financiers fournissent des informations sur:
    - (a) les actifs;
    - (b) les passifs;
    - (c) l'actif net/situation nette;
    - (d) les produits;
    - (e) les charges; et
    - (f) les flux de trésorerie.
  16. Si l'information contenue dans les états financiers peut s'avérer pertinente pour répondre aux objectifs du paragraphe 13, 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 l'exercice.

### **Responsabilité au titre des états financiers**

17. La responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers varie au sein d'une juridiction mais aussi d'une juridiction à l'autre. En outre, il est possible qu'une juridiction donnée 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).

18. 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**

19. **Un jeu complet d'états financiers comprend les composantes suivantes:**
  - (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; et**
  - (e) **les méthodes comptables et les notes aux états financiers.**
20. Les composantes énumérées au paragraphe 19 sont désignées sous différentes appellations tant au sein d'une juridiction que d'une juridiction 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 aux états financiers peuvent comprendre des éléments dénommés "tableaux" dans certaines juridictions.
21. 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.
22. 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. 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 l'exercice. Différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget existent, 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) une déclaration de la (des) personne(s) responsable(s) de la préparation des états financiers, confirmant 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.
23. 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 l'exercice.
24. 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

25. **Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une**

- entité. L'application appropriée des Normes comptables internationales du secteur public, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque c'est nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.**
26. **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.**
27. **Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.**
28. **Dans les cas extrêmement rares où les responsables de la gestion estiment que le fait de se conformer à l'une des dispositions d'une Norme serait trompeur et qu'en conséquence il faut s'en écarter pour parvenir à la présentation d'une image fidèle, l'entité doit indiquer:**
- (a) **le fait que les responsables de la gestion estiment 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) **que l'entité s'est conformée dans tous leurs aspects significatifs aux Normes comptables internationales du secteur public applicables à l'exception d'une Norme dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;**
  - (c) **la Norme dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la Norme, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance et le traitement appliqué; et**
  - (d) **l'effet financier de cet écart sur le solde net de l'entité, ses actifs, ses passifs, son actif net/situation nette et ses flux de trésorerie pour chacun des exercices présentés.**
29. Les états financiers peuvent être décrits comme “ établis sur la base ,” “ conformes aux dispositions importantes ” ou “ conformes aux dispositions comptables ” des Normes comptables internationales du secteur public. Ils ne comportent parfois aucune information complémentaire, même s'il est manifeste que l'entité ne se conforme pas à des dispositions importantes en matière d'informations à fournir, voire de comptabilisation. De telles déclarations sont trompeuses car elles portent atteinte à la fiabilité et à la compréhension des états financiers.

30. Pour faire en sorte que les états financiers qui déclarent se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public satisfassent aux normes imposées internationalement par les utilisateurs, la présente Norme inclut une disposition générale qui impose que les états financiers donnent une image fidèle, des commentaires sur la manière d'atteindre une image fidèle et des commentaires complémentaires pour déterminer les cas extrêmement rares où il est nécessaire de s'écarter d'une Norme. Elle impose également de fournir des informations importantes sur les circonstances d'un écart. Toutefois, lorsqu'une entité adopte les Normes comptables internationales du secteur public, l'existence d'un conflit avec des dispositions nationales (par exemple lorsque les dispositions relatives à l'information financière imposées par l'autorité nationale contredisent ces Normes) ne suffit pas en soi à justifier un écart dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.
31. Les écarts par rapport aux dispositions d'une Norme comptable internationale du secteur public en vue de se conformer aux dispositions réglementaires ou légales d'information financière dans une juridiction donnée ne sont pas des écarts nécessaires pour parvenir à la présentation d'une image fidèle aux termes du paragraphe 28. Si ces écarts sont significatifs, une entité ne peut prétendre se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public.
32. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer dans tous leurs aspects significatifs à toutes les Normes comptables internationales du secteur public applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose:
  - (a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables conformément au paragraphe 37;
  - (b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible; et
  - (c) de fournir des informations supplémentaires lorsque les informations imposées par les Normes comptables internationales du secteur public s'avèrent insuffisantes pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'effet d'opérations ou d'événements particuliers sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.
33. Dans certains cas extrêmement rares, l'application d'une disposition spécifique d'une Norme comptable internationale du secteur public pourrait aboutir à une présentation trompeuse des états financiers. Un tel cas ne peut exister que si le traitement imposé par la Norme est manifestement inapproprié et si l'application de la Norme ou la présentation d'informations supplémentaires ne permettent pas de parvenir à présenter une image fidèle.



- Il est inapproprié de s'écarter d'une Norme simplement parce qu'un autre traitement donnerait lui aussi une image fidèle.
34. Pour évaluer s'il est nécessaire de s'écarter d'une disposition spécifique des Normes comptables internationales du secteur public, il faut examiner:
    - (a) l'objectif de la disposition et la raison pour laquelle cet objectif n'est pas atteint ou n'est pas pertinent en la circonstance; et
    - (b) en quoi les circonstances propres à l'entité diffèrent de celles d'autres entités qui se conforment à cette disposition.
  35. Parce qu'on peut s'attendre à ce que les circonstances qui imposent un écart par rapport à une Norme soient extrêmement rares et que la nécessité de s'en écarter fasse l'objet d'un vaste débat et de jugements subjectifs, il est important que les utilisateurs soient informés que l'entité ne s'est pas conformée aux Normes comptables internationales du secteur public dans tous leurs aspects significatifs. Il est également important qu'ils aient suffisamment d'informations, leur permettant de porter un jugement informé sur la nécessité ou non de s'écarter d'une Norme et de calculer les ajustements qui seraient nécessaires pour se conformer à cette Norme.
  36. **Lorsque, conformément aux prescriptions spécifiques de la présente Norme, une Norme comptable internationale du secteur public est appliquée avant sa date d'entrée en vigueur, ce fait doit être mentionné.**

#### Méthodes comptables

37. **Les responsables de la gestion doivent sélectionner et appliquer les méthodes comptables d'une entité afin que les états financiers soient conformes à toutes les dispositions de chaque Norme comptable internationale du secteur public. Lorsqu'il n'y a pas de disposition spécifique, les responsables de la gestion doivent élaborer des méthodes afin que les états financiers fournissent des informations:**
  - (a) **pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre; et**
  - (b) **fiables en ce sens:**
    - (i) **qu'elles présentent une image fidèle de la performance financière et de la situation financière de l'entité;**
    - (ii) **qu'elles traduisent la réalité économique des événements et des opérations et non pas simplement leur forme juridique;**
    - (iii) **qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;**
    - (iv) **qu'elles sont prudentes; et**
    - (v) **qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.**

38. **Si, selon une Norme comptable internationale du secteur public, on dispose d'une ou de plusieurs méthodes comptables (traitement de référence ou autre traitement autorisé), une entité doit choisir et appliquer de manière cohérente et permanente l'une de ces méthodes, à moins que la Norme n'impose ou ne permette spécifiquement de classer par catégories les éléments (opérations, événements, soldes, montants, etc.) auxquels il peut être approprié d'appliquer des méthodes différentes. Si une Norme impose ou permet de classer des éléments par catégories distinctes, une méthode comptable unique doit être choisie et appliquée de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.**
39. **Une fois qu'une méthode initiale a été choisie, un changement de méthode comptable ne doit s'opérer que selon la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, et doit s'appliquer à tous les éléments ou catégories d'éléments de la manière indiquée au paragraphe 38.**
40. 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.
41. La qualité de l'information fournie dans les états financiers détermine l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. Le paragraphe 37 impose l'élaboration de méthodes comptables en vue d'assurer que les états financiers fournissent des informations satisfaisant à certaines caractéristiques qualitatives. L'annexe 2 à la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives de l'information financière.
42. En l'absence de Norme comptable internationale du secteur public spécifique, les responsables de la gestion exercent leur jugement pour élaborer une méthode comptable fournissant aux utilisateurs des états financiers de l'entité les informations les plus utiles. Pour se prononcer, les responsables de la gestion considèrent:
- (a) les dispositions et les commentaires des Normes comptables internationales du secteur public traitant de questions similaires et liées;
  - (b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans d'autres publications de l'International Federation of Accountants — Public Sector Committee; et
  - (c) les positions officielles d'autres organismes de normalisation et les pratiques admises du secteur public ou privé dans la mesure, mais dans la mesure seulement, où elles sont cohérentes avec le (a) du présent paragraphe. Il peut s'agir par exemple des positions

officielles de l'International Accounting Standards Committee (IASC), et notamment du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, des Normes comptables internationales et des interprétations publiées par le Standing Interpretations Committee (SIC) de l'IASC.

#### Continuité d'activité

43. **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 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, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'activité, 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'activité.**
44. 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 pour un avenir prévisible, qui doit représenter au minimum (sans toutefois s'y limiter) douze mois à compter de la date d'autorisation de publication des états financiers.
45. 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. A titre d'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 d'activité de l'entité.
46. 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, les estimations de produits ou la probabilité de la poursuite de financement par l'État et les sources potentielles de financement de remplacement avant de pouvoir conclure si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée.

#### Cohérence de la présentation

47. **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 une Norme comptable internationale du secteur public.**
48. 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.
49. 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 62. Si une entité a adopté les Normes comptables internationales du secteur public, un changement de présentation pour se conformer à des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la

présentation révisée est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

#### **Importance relative et regroupement**

50. **Les éléments qui sont significatifs par nature doivent faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments qui sont significatifs par leur importance mais qui sont de même nature peuvent être regroupés. Les montants non significatifs doivent être regroupés avec des montants de nature ou de fonction similaires; il n'est pas nécessaire de les présenter séparément.**
51. 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.
52. Dans ce contexte, une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer est susceptible d'influencer la prise de décisions et les évaluations des utilisateurs en matière d'affectation et de gestion de ressources et de performance de l'entité, faites sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la portée et de la nature de l'élément jugé dans les circonstances particulières de son omission. Pour décider si un élément (ou un ensemble d'éléments) est significatif, sa portée et sa nature sont évaluées ensemble. Selon les circonstances, c'est sa portée ou sa nature qui peut être le facteur déterminant. Par exemple, des produits ou des entrées de trésorerie isolés, de même nature et de même fonction, sont regroupés même si les montants individuels sont importants. En revanche, des éléments importants mais de nature ou de fonction différente sont présentés séparément.
53. 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.

#### **Compensation**

54. **Les actifs et passifs ne doivent pas être compensés sauf si la compensation est imposée ou autorisée par une autre Norme comptable internationale du secteur public.**

55. **Les éléments de produits et de charges ne doivent pas être compensés, sauf si, et seulement si:**
- (a) **une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou l'autorise; ou si**
  - (b) **les profits, les pertes et charges liées résultant d'opérations et d'événements identiques ou similaires ne sont pas significatifs. Ces montants doivent être regroupés selon le paragraphe 50.**
56. Il est important, lorsqu'ils sont significatifs, de présenter séparément les actifs et les passifs, ainsi que les produits et les charges. Leur compensation dans l'état de la performance financière ou dans l'état de la situation financière, sauf lorsque la compensation traduit la nature de l'opération ou de l'événement, ne permet pas aux utilisateurs de comprendre les opérations réalisées et d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. Le fait d'indiquer une valeur d'actif nette de réductions de valeur (par exemple des réductions de valeur pour l'obsolescence des stocks et pour des créances douteuses) n'est pas une compensation.
57. Le produit résultant d'opérations avec contrepartie directe 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. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres opérations qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces opérations sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de l'opération ou de l'événement, en compensant tout produit avec les charges générées par la même opération. A titre d'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 dépenses remboursées en vertu d'un accord contractuel passé avec un tiers (un accord de sous-location, par exemple) sont enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant; et
  - (c) les éléments extraordinaires peuvent être présentés pour leur montant net de l'impôt correspondant et des intérêts minoritaires, si nécessaire, leur montant brut étant indiqué dans les notes.
58. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble d'opérations similaires sont enregistrés pour leur montant net; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ainsi que des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. Toutefois, ces profits et ces pertes sont présentés séparément si leur importance, leur

nature ou leur incidence est telle qu'ils doivent faire l'objet d'une information séparée selon IPSAS 3.

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

#### Informations comparatives

60. **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 figurant dans les états financiers, 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 descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.**
61. Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour l'(les) exercice(s) antérieur(s) continuent d'être pertinents pour l'exercice. 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 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.
62. **Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, 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 entraîné ce reclassement.**
63. 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. IPSAS 3 commente les ajustements imposés sur l'information comparative en cas de changement de méthode comptable appliqué de façon rétrospective.

## Structure et contenu

### Introduction

64. La présente Norme impose la présentation de certaines informations dans le corps des états financiers, et la présentation d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes, et propose des formats recommandés en annexe à la présente Norme, que l'entité pourra utiliser lorsqu'elles sont adaptées à ces circonstances.
65. La présente Norme utilise le terme " informations à fournir " dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps des états financiers ainsi que celles présentées dans les notes. Les informations à fournir en vertu d'autres Normes comptables internationales du secteur public le sont conformément aux dispositions de ces Normes. Sauf spécification contraire de la présente Norme ou d'une autre Norme, ces informations sont fournies soit dans le corps de l'état financier correspondant soit dans les notes.

### Identification des états financiers

66. **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**
67. 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 ne faisant pas l'objet de normes.
68. **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.**
69. Les dispositions du paragraphe 68 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 lecture électronique des états financiers, un système de pages séparées peut ne pas être utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors repris assez souvent pour permettre une bonne compréhension des informations fournies.
70. 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.

#### Durée de l'exercice

71. **Les états financiers 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 d'une durée supérieure ou inférieure à une année, elle doit indiquer, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers,:**
- (a) **la raison l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année; et**
- (b) **le fait que les chiffres comparatifs de certains états tels que l'état de la performance financière, les variations de l'actif net/situation nette, les flux de trésorerie et les notes liées ne sont pas comparables.**
72. 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 l'exercice 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.
73. Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les

états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une année.

### **Diffusion en temps opportun**

74. 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 nombreuses juridictions, la législation et la réglementation fixent des dates limites plus spécifiques.

### **État de la situation financière**

#### **Distinction entre les éléments courants et non courants**

75. **Chaque entité doit décider, selon la nature de ses activités, de présenter séparément ou non ses actifs courants et non courants et ses passifs courants et non courants dans l'état de la situation financière. Les paragraphes 79 à 88 de la présente Norme s'appliquent lorsque cette distinction est faite. Lorsqu'une entité choisit de ne pas distinguer les éléments courants des éléments non courants, elle doit présenter ses actifs et ses passifs dans l'ordre de leur liquidité.**
76. **Quelle que soit la méthode de présentation appliquée, l'entité doit indiquer, pour chaque élément d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler avant ou après douze mois suivant la date de reporting, le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.**
77. 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.
78. Les informations sur les dates d'échéance des actifs et des passifs sont utiles afin d'évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. La Norme comptable internationale IAS 32 *Instruments financiers, Informations à fournir et présentation* comporte des indications sur les informations à fournir relatives aux dates d'échéance des actifs financiers 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**

79. **Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsque:**

- (a) **l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation; ou**
- (b) **l'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et l'entité s'attend à le réaliser dans les douze mois suivant la date de reporting; ou**
- (c) **l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie.**

**Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.**

- 80. La présente Norme regroupe sous le terme "d'actifs non courants" les immobilisations incorporelles, les actifs opérationnels et financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.
- 81. 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.
- 82. Les actifs courants comprennent les impôts dus, les redevances, les amendes et autres droits dus, les stocks et les produits des actifs financiers de l'exercice 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 de la date de reporting. Les titres négociables sur un marché sont classés en actifs courants si l'on compte les réaliser dans les douze mois de la date de reporting; sinon, ils sont classés en actifs non courants.

#### **Passifs courants**

83. **Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsque:**

- (a) **il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité; ou**
- (b) **le passif doit être réglé dans les douze mois suivant la date de reporting.**

**Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.**

84. Les passifs courants peuvent être classés d'une manière similaire à celle utilisée pour les actifs courants. Certains passifs courants tels que les transferts dus par l'État et les dettes liées au personnel et aux autres coûts opérationnels font partie du besoin en 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 suivant la date de reporting.
85. D'autres passifs courants ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal mais doivent être réglés dans les douze mois suivant de la date de reporting. C'est le cas, par exemple, de la partie à court terme des passifs portant intérêt, des découverts bancaires, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres crédettes non commerciaux. Les passifs portant intérêt qui financent le besoin en fonds de roulement à long terme et qui ne sont pas à régler d'ici douze mois sont des passifs non courants.
86. **Une entité doit continuer à classer ses passifs à long terme portant intérêt en tant que passifs non courants même si ceux-ci doivent être réglés dans les douze mois suivant la date de reporting si:**
- (a) **l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois;**
  - (b) **l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme;**  
**et**
  - (c) **cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements qui est finalisé avant l'autorisation de publication des états financiers.**

**Le montant de tout passif exclu des passifs courants en vertu du présent paragraphe et les informations justifiant cette présentation doivent être indiqués dans les notes à l'état de la situation financière.**

87. On peut s'attendre à ce que certaines obligations remboursables au cours du prochain cycle d'exploitation soient refinancées ou renouvelées à la discrétion de l'entité et, par conséquent, à ce qu'elles n'utilisent pas le fonds de roulement courant de l'entité. Ces obligations sont considérées comme faisant partie du financement à long terme de l'entité et doivent être classées en tant que passif non courant. Toutefois, lorsque le refinancement n'est pas laissé à la discrétion de l'entité (comme cela est le cas en l'absence d'un accord de refinancement), le refinancement ne peut être considéré comme automatique et l'obligation est classée en tant que passif courant à moins que la conclusion d'un accord de refinancement avant l'autorisation de publication des états financiers n'apporte la preuve qu'à la date de reporting ce passif était en substance à long terme.

88. Certains accords d'emprunts comportent des engagements de l'emprunteur (clauses contractuelles) ayant pour effet de rendre le passif remboursable à vue si certaines conditions liées à la situation financière de l'emprunteur ne sont pas satisfaites. Dans ce cas, si les conditions ne sont pas respectées, le passif est classé en tant que passif non courant uniquement si:
- (a) le prêteur s'est engagé, préalablement à l'autorisation de publication des états financiers, à ne pas exiger le paiement de l'emprunt en cas de manquement; et
  - (b) il est probable que des manquements ultérieurs ne se produiront pas dans les douze mois suivant la date de reporting.

**Informations à présenter dans l'état de la situation financière**

89. **Au minimum, l'état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
- (a) **immobilisations corporelles;**
  - (b) **immobilisations incorporelles;**
  - (c) **actifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (d), (f) et (h));**
  - (d) **participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (e) **stocks;**
  - (f) **créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe, incluant les impôts et les transferts;**
  - (g) **créances issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (h) **trésorerie et équivalents de trésorerie;**
  - (i) **taxes et transferts dus;**
  - (j) **dettes issues d'opérations avec contrepartie directe;**
  - (k) **provisions;**
  - (l) **passifs non courants;**
  - (m) **intérêts minoritaires; et**
  - (n) **actif net/situation nette;**
90. **Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la situation financière lorsqu'une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.**

91. La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 89 fournit simplement une liste des éléments qui sont à ce point différents de par leur nature ou leur fonction qu'ils méritent d'être présentés séparément dans l'état de la situation financière. Des exemples de format sont présentés dans l'Annexe 1 à la présente Norme. Figurent notamment parmi les ajustements aux postes cités ci-dessus:
- (a) l'ajout de postes lorsqu'une autre Norme comptable internationale du secteur public impose une présentation séparée dans l'état de la situation financière ou lorsque l'importance, la nature ou la fonction d'un élément justifie une présentation séparée pour favoriser la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entité; et
  - (b) les descriptions des postes utilisés et leur classification éventuellement modifiées en fonction de la nature de l'entité et de ses opérations afin de fournir les informations nécessaires à une compréhension globale de la situation financière de l'entité.
92. Les postes énumérés au paragraphe 89 sont globaux par nature et il n'est pas nécessaire de les limiter aux éléments entrant dans le champ d'application d'autres Normes. Le poste immobilisations incorporelles, par exemple, comprend le goodwill et les actifs résultant des frais de développement.
93. 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, et de leur importance relative, ce qui conduit, dans la plupart des cas, à présenter séparément le goodwill et les actifs résultant des coûts de développement, les actifs monétaires et les actifs non monétaires, les actifs courants et non courants;
  - (b) de leur fonction au sein de l'entité, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les actifs opérationnels et les actifs financiers, les stocks, les créances et la trésorerie et équivalents de trésorerie; et
  - (c) des montants, nature et échéance des passifs, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les passifs portant intérêt et les passifs ne portant pas intérêt ainsi que les provisions, classées en provisions courantes et provisions non courantes selon le cas.
94. Les actifs et passifs qui diffèrent selon leur nature ou leur fonction sont parfois soumis à des bases d'évaluation différentes. A titre d'exemple, certaines catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs suggère que leur

nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts.

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

95. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à son activité. Chaque élément des états financiers doit être attribué selon sa nature à ces subdivisions lorsque cela est approprié, et l'entité doit indiquer séparément les montants à payer et à recevoir de l'entité contrôlante, des entités contrôlées, des entités associées et autres parties liées.**
96. Le niveau de détail des subdivisions, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, dépend des dispositions des Normes comptables internationales du secteur public mais aussi de la portée, de la nature et de la fonction des montants en cause. Les facteurs énoncés au paragraphe 93 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 doivent être classées par catégorie conformément aux normes comptables appropriées qui traitent de leur comptabilisation;
  - (b) les créances sont subdivisées en créances relatives à des redevances, taxes et autres produits non-réciproques, créances à recevoir d'autres membres de l'entité économique, créances à recevoir des parties liées, paiements anticipés et autres montants;
  - (c) les stocks sont subdivisés, conformément aux normes comptables appropriées traitant de la comptabilisation des 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 analysées de manière à distinguer les provisions relatives aux avantages du personnel de tous les autres éléments classés d'une manière appropriée à l'activité de l'entité; et
  - (f) les composants de l'actif net/situation nette sont analysés de manière à faire apparaître séparément les apports en capital, les soldes cumulés, et les réserves.
97. **Lorsqu'une entité n'a pas de capital social, elle doit fournir séparément, soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, les informations suivantes:**

- (a) **actif net/situation nette, en distinguant;**
    - (i) **les apports en capital, à savoir le total cumulé à la date de reporting des apports des contributeurs, diminué des distributions aux contributeurs;**
    - (ii) **les soldes cumulés;**
    - (iii) **les réserves, y compris une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette;**
    - (iv) **les intérêts minoritaires; et**
  - (b) **le montant des distributions (qui ne constituent pas le remboursement du capital) proposées ou déclarées après la date de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers.**
98. 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 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.
99. 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.
100. **Lorsqu'une entité a un capital constitué de parts, outre les informations visées au paragraphe 97, elle doit fournir séparément soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes, les informations suivantes:**
- (a) **pour chaque catégorie de parts:**
    - (i) **le nombre de parts autorisées;**
    - (ii) **le nombre de parts émises et entièrement libérées et le nombre de parts émises et non entièrement libérées;**
    - (iii) **la valeur nominale des parts ou le fait que les parts 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 parts de l'entité détenues par elle-même ou par ses entités contrôlées ou associées; et**
- (vii) **les parts réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente, y compris les modalités et les montants;**
- (b) **une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans l'actif net/situation nette;**
- (c) **le montant des dividendes qui ont été proposés ou déclarés après la date de reporting mais avant que l'autorisation de la publication des états financiers; et**
- (d) **le montant de dividendes préférentiels cumulatifs non comptabilisés.**

### **État de la performance financière**

#### **Informations à présenter dans l'état de la performance financière**

101. **Au minimum, l'état de la performance financière doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
  - (a) **les produits des activités opérationnelles;**
  - (b) **le solde des activités opérationnelles;**
  - (c) **les charges financières;**
  - (d) **la quote-part dans le solde net des entités associées et des coentités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (e) **le solde des activités ordinaires;**
  - (f) **les éléments extraordinaires;**
  - (g) **la part des intérêts minoritaires dans le solde net; et**
  - (h) **le solde net de l'exercice.**

**Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés dans l'état de la performance financière lorsqu'une Norme comptable internationale du secteur public l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la performance financière de l'entité.**

102. Dans le contexte de l'état de la performance financière, les activités opérationnelles désignent les activités qu'effectue une entité en vue

d'atteindre ses objectifs principaux. Les produits et les charges résultant des activités opérationnelles se distinguent de celles qui naissent de la détention d'actifs ou du financement des activités de l'entité. Ainsi, les activités d'une autorité locale peuvent comprendre la création de produits provenant d'impôts fonciers et la survenance de charges telles que des rémunérations, des amortissements et des consommables. D'autres éléments tels que les charges financières et les profits et pertes sur la vente d'immobilisations corporelles sont généralement incidents aux objectifs principaux des autorités locales et dès lors en dehors de leurs activités opérationnelles.

103. 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, et la communication des éléments de performance aide à comprendre la performance 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 classification sont modifiées si nécessaire pour expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en compte sont l'importance relative, la nature et la fonction des différentes composantes des produits et des charges. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 55 sont réunis.

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

104. **L'entité doit indiquer, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, des subdivisions du total des produits, classées d'une manière adaptée à son activité.**
105. **L'entité doit présenter, soit dans l'état de la performance financière soit dans les notes, une analyse des charges selon une classification, établie par nature de charge ou par fonction dans l'entité, de manière appropriée.**
106. Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 105 dans l'état de la performance financière.
107. Les charges sont également 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. Ces informations peuvent être fournies selon l'une des deux méthodes suivantes.
108. La première analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges de l'état de la performance financière selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Dans un grand nombre de petites entités, cette méthode est simple à appliquer car elle ne nécessite

aucune répartition des charges opérationnelles entre les différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature:

Produits des activités opérationnelles		X
Rémunérations et avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements et dépréciation	X	
Autres charges opérationnelles	<u>X</u>	
Total des charges		<u>(X)</u>
Excédent des activités opérationnelles		<u><u>X</u></u>

109. La deuxième analyse, appelée méthode de classement des charges par fonction, classe les charges d'après le programme ou l'objectif pour lequel elles ont été encourues. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature, bien que l'affectation des charges aux différentes fonctions puisse être arbitraire et implique une part considérable de jugement. Voici un exemple de classification des charges selon la méthode de classement par fonction:

Total des produits		X
Charges:		
Charges liées aux soins de santé:		(X)
Charges de formation		(X)
Autres charges;		<u>(X)</u>
Solde		<u><u>X</u></u>

110. 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.
111. **Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux dépréciations et amortissements, les rémunérations et les avantages accordés au personnel, ainsi que les charges financières.**
112. Le choix entre la méthode de classement par fonction ou par nature de charges dépend de facteurs à la fois historiques et réglementaires, ainsi que de la nature de l'organisation. Ces deux méthodes fournissent une indication quant aux coûts directement ou indirectement susceptibles de varier d'après

la production de l'entité. Chacune des deux méthodes de présentation comportant des avantages selon les types d'entités, la présente Norme impose de choisir la classification qui présente le plus fidèlement les éléments de performance de l'entité.

113. **Lorsqu'une entité verse un dividende 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 les notes, le montant définitif ou proposé des dividendes par part au titre de l'exercice couvert par les états financiers.**

### **Variations de l'actif net/situation nette**

114. **L'entité doit présenter, dans une composante séparée de ses états financiers, un état présentant:**
- (a) **le solde net de l'exercice.**
  - (b) **chacun des éléments de produits et de charges comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, comme imposé par d'autres Normes, ainsi que le total de ces éléments; et**
  - (c) **l'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales selon les traitements de référence de IPSAS 3.**
115. **L'entité doit en outre présenter, soit dans cet état soit dans les notes:**
- (a) **les apports des contributeurs et les distributions à ces contributeurs ès qualités;**
  - (b) **le solde des excédents ou des déficits cumulés au début de l'exercice et à la date de reporting ainsi que les variations de l'exercice; 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 mouvement séparément.**
116. Les variations de l'actif net/situation nette de l'entité entre deux dates de reporting traduisent l'augmentation ou la diminution de sa richesse au cours de l'exercice, selon les principes d'évaluation particuliers appliqués et indiqués dans les états financiers.
117. La variation totale de l'actif net/situation nette représente le solde net total pour l'exercice, les autres produits 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 ès qualités.
118. 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.
  119. IPSAS 3 impose d'inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'un exercice dans la détermination du solde net de l'exercice, sauf si une Norme comptable internationale du secteur public impose ou autorise un autre traitement. D'autres normes imposent que certains postes, tels que les augmentations ou diminutions liées aux réévaluations et certaines différences de change soient comptabilisés directement en tant que variation de l'actif net/situation nette au même titre que les opérations sur le capital avec les contributeurs et les distributions aux contributeurs de l'entité. Étant donné que dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entité entre deux dates de reporting, il est important de prendre en compte tous les éléments qui contribuent à ce changement, la présente Norme impose de mettre en évidence, dans une composante distincte des états financiers, le solde net de l'exercice ainsi que les éléments qui sont comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette pendant l'exercice.
  120. Les dispositions des paragraphes 114 et 115 peuvent être satisfaites en recourant à une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture du solde de clôture de chacun des éléments de l'actif net/situation nette, y compris l'ensemble des éléments visés aux paragraphes 114 et 115. Le paragraphe 114 impose également un sous-total de chacun des éléments de produits et de charges comptabilisés directement dans l'actif net/situation nette, conformément à d'autres normes.

### **Tableau des flux de trésorerie**

121. IPSAS 2 indique les dispositions pour la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes. La Norme établit qu'il est utile de fournir des informations sur les flux de trésorerie pour donner aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, et des besoins de l'entité pour l'utilisation de ces flux de trésorerie.

## Notes aux états financiers

### Structure

122. **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;**
  - (b) **indiquer les informations imposées par les Normes comptables internationales du secteur public qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers; et**
  - (c) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle.**
123. **Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état de la performance financière, de l'état de la situation financière et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.**
124. Les notes aux états financiers comportent des descriptions ou bien des tableaux ou des analyses plus détaillés des montants présentés dans l'état de la performance financière, dans l'état de la situation financière, dans le tableau des flux de trésorerie et dans l'état des variations de l'actif net/situation nette, ainsi que des informations supplémentaires telles que les engagements et passifs éventuels. Elles comportent des informations dont les Normes comptables internationales du secteur public imposent ou encouragent la présentation ainsi que d'autres informations nécessaires pour parvenir à une image fidèle.
125. 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 26);
  - (b) l'énoncé de la base (des bases) d'évaluation et des méthodes comptables appliquées;
  - (c) des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps de chacun des états financiers en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des postes et chacun des états financiers; et
  - (d) d'autres informations dont:

- (i) les éventualités, les engagements et d'autres informations financières; et
  - (ii) des informations non financières.
126. 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. A titre d'exemple, des informations sur les taux d'intérêt et sur les ajustements de juste valeur 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, une structure systématique des notes est retenue dans la mesure du possible.
127. Les informations utilisées pour préparer les états financiers et les méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

#### Présentation des méthodes comptables

128. **La section sur les méthodes comptables dans les notes aux états financiers doit décrire:**
- (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) **chacune des méthodes comptables spécifiques nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.**
129. Outre les méthodes comptables spécifiques utilisées dans les états financiers, il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) (coût historique, coût actuel, valeur de réalisation, juste valeur ou valeur actuelle) car elles constituent la base sur laquelle est établi l'ensemble des états financiers. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certains éléments sont réévalués, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.
130. Pour décider si une méthode comptable spécifique doit être indiquée, les responsables considèrent si l'information fournie aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les opérations et les événements sont traduits dans la performance et la situation financière communiquées. Les méthodes comptables qu'une entité peut envisager d'indiquer sont, sans toutefois s'y limiter, les suivantes:
- (a) la comptabilisation des produits

- (b) les principes de consolidation, incluant ceux relatifs aux entités contrôlées
  - (c) les participations
  - (d) la comptabilisation et l'amortissement/dépréciation des immobilisations corporelles et des immobilisations incorporelles
  - (e) l'incorporation des coûts d'emprunts et d'autres charges dans le coût d'un actif;
    - (i) les stocks destinés à la vente
    - (ii) les autres actifs admissibles
  - (f) les contrats de construction
  - (g) les immeubles de placement
  - (h) les instruments financiers et placements
  - (i) les contrats de location
  - (j) les coûts de recherche et développement
  - (k) les stocks:
    - (i) destinés à la revente
    - (ii) destinés à la consommation
  - (l) les provisions
  - (m) le coût des avantages du personnel
  - (n) la conversion des monnaies étrangères et les opérations de couverture
  - (o) la définition des secteurs et les bases d'affectation des coûts entre les secteurs
  - (p) la comptabilité d'inflation
  - (q) les subventions publiques.
131. Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que l'utilisateur s'attend à voir présentées pour ce type d'entité. A 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 non-réciproques. Lorsqu'une entité réalise une part importante de son activité à l'étranger ou un nombre important d'opérations en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change et pour se couvrir contre ces profits et ces pertes. Dans les états financiers consolidés, la méthode comptable utilisée pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires est indiquée.



132. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable non couverte par les Normes comptables internationales du secteur public, mais retenue et appliquée conformément au paragraphe 37.

#### **Autres informations à fournir**

133. **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 la juridiction dans laquelle 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) **le nom de l'entité contrôlante et celui de l'entité contrôlante ultime de l'entité économique (le cas échéant).**

#### **Dispositions Transitoires**

134. **Toutes les dispositions de la présente Norme s'appliqueront dès la date de sa première application, 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.**
135. 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**

136. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
137. 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

### Modèle de structure de compte

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 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 établit également les éléments d'information pouvant être présentés soit dans le corps de l'état financier concerné soit dans les notes.

L'objectif de la présente annexe est de fournir des exemples de différentes manières selon lesquelles les dispositions pour la présentation de l'état de la performance financière, de l'état de la situation financière et des variations de l'actif net/situation nette pourraient être présentées dans les états de synthèse. L'ordre de présentation et les descriptions utilisées pour les postes doivent être modifiés si nécessaire pour parvenir à une image 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. 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.

### Entité Du Secteur Public – Enoncé Des Méthodes Comptables (Extrait)

#### Entité présentant ses 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 tout l'exercice.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE****AU 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X2	20X1	20X1
<b>ACTIFS</b>				
<b>Actifs courants</b>				
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X		X	
Créances	X		X	
Stocks	X		X	
Paiements anticipés	X		X	
Participations	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
<b>Actifs non courants</b>				
Créances	X		X	
Participations	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>
<b>Total des actifs</b>	<u>X</u>		<u>X</u>	

**PASSIFS****Passifs courants**

Dettes	X	X	
Emprunts à court terme	X	X	
Partie à court terme des emprunts	X	X	
Provisions	X	X	
Avantages du personnel	X	X	
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X

**Passifs non courants**

Dettes	X	X	
Emprunts	X	X	
Provisions	X	X	
Avantages du personnel	X	X	
Régimes sur complémentaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X

**Total des passifs**

	<u>X</u>	<u>X</u>	
--	----------	----------	--

**Actif net/situation nette**

	<u>X</u>	<u>X</u>	
--	----------	----------	--

**ACTIF NET/SITUATION NETTE**

Apports en capital par d'autres entités publiques	X	X	
Réserves	X	X	
Soldes cumulés	<u>X</u>	<u>X</u>	
		X	X
Intérêts minoritaires	<u>X</u>	<u>X</u>	
<b>Total de l'actif net/situation nette</b>	<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)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Produits opérationnels</b>		
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 opérationnels	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits opérationnels</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges opérationnelles</b>		
Services généraux au public	X	X
Défense	X	X
Ordre public et sécurité	X	X
Formation	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	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des charges opérationnelles</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde des activités opérationnelles</b>	X	X
Charges financières	(X)	(X)
Profits sur cessions d'immobilisations corporelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits (charges) non opérationnel(le)s</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde des activités ordinaires</b>	X	X

Quote-part des tiers minoritaires dans le solde net <sup>1</sup>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net avant éléments extraordinaires</b>	X	X
Éléments extraordinaires	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net de l'exercice</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

---

<sup>1</sup> La quote-part des minoritaires dans le solde des activités ordinaires comprend la quote-part des minoritaires dans les éléments extraordinaires. La présentation d'éléments extraordinaires nets d'intérêts minoritaires est autorisée en vertu du paragraphe 57(c) de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers*. L'information à fournir sur les intérêts minoritaires des éléments extraordinaires figure dans les notes aux états financiers.

**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)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Produits opérationnels</b>		
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 opérationnels	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits opérationnels</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Charges opérationnelles</b>		
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
Autres charges opérationnelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des charges opérationnelles</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Solde des activités opérationnelles</b>	X	X
Charges financières	(X)	(X)
Profits sur cessions d'immobilisations corporelles	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des produits (charges) non opérationnel(le)s</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>



<b>Solde des activités ordinaires</b>	X	X
Quote-part des tiers minoritaires dans le solde net <sup>1</sup>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net avant éléments extraordinaires</b>	X	X
Éléments extraordinaires	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Solde net de l'exercice</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

<sup>1</sup> La quote-part des minoritaires dans le solde des activités ordinaires comprend la quote-part des minoritaires dans les éléments extraordinaires. La présentation d'éléments extraordinaires nets d'intérêts minoritaires est autorisée en vertu du paragraphe 57(c) de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers*. L'information à fournir sur les intérêts minoritaires des éléments extraordinaires figure dans les notes aux états financiers.

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DES VARIATIONS DE L'ACTIF NET/SITUATION NETTE DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 20X2**

(en milliers d'unités monétaires)

	<b>Apports en capital</b>	<b>Réserve de réévaluation</b>	<b>Écart de conversion</b>	<b>Soldes cumulés</b>	<b>Total</b>
Solde au 31 décembre 20x0	X	X	(X)	X	X
Effet des changements de méthode comptable	(X)			(X)	(X)
Soldes retraités	X	X	X	X	X
Augmentation liée à la réévaluation des biens immobiliers		X			X
Diminution liée à la réévaluation des placements		(X)			(X)
Différences de conversion			(X)		(X)
Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière		X	(X)		X
Excédent net de l'exercice				X	X
Solde au 31 décembre 20x1	X	X	(X)	X	X
Diminution liée à la réévaluation des biens immobiliers		(X)			(X)
Augmentation liée à la réévaluation des placements		X			X
Différences de conversion			(X)		X

Montant net des profits et pertes non comptabilisés dans l'état de la performance financière	(X)	(X)	(X)	
Déficit net de l'exercice			(X)	(X)
Solde au 31 décembre 20x2	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>

## Annexe 2

### **Caractéristiques qualitatives de l'information financière**

Le paragraphe 37 de la présente Norme exige la mise au point de méthodes comptables en vue de garantir que les états financiers fournissent des informations répondant 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. 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 dépend de 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 point critique 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*

Si l'information doit représenter fidèlement des opérations et autres événements, il est nécessaire qu'elle soit présentée en accord avec la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement selon leur forme juridique.

*Prééminence de la substance sur la forme*

Si l'information doit présenter une image fidèle des opérations 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 possèderaient 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**

#### *Diffusion en temps opportun*

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, 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 divers cas est une affaire de jugement professionnel.

## 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*. Les principales différences entre IPSAS 1 et IAS 1 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 ès qualités. IPSAS 1 impose de présenter un tableau montrant toutes les variations d'actif net/situation nette.
- IPSAS 1 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 1. 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 1. Les termes équivalents dans IAS 1 sont "entreprise," "produit<sup>1</sup>," "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres." La définition du terme "élément extraordinaire" diffère de celle utilisée dans IAS 8 *Résultat net de l'exercice, Erreurs fondamentales et Changements de méthodes comptables*. La définition comprend un critère supplémentaire, à savoir que les éléments doivent "ne pas relever du contrôle ou de l'influence de l'entité" (paragraphe 6).
- IPSAS 1 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 1 (paragraphe 6).
- 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 134).
- IPSAS 1 contient une synthèse des caractéristiques qualitatives (basé sur le Cadre de l'IASC) en annexe 2.

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 d'IAS 1 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.



**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 2**

**TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE**

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1-4
UTILITÉ DES INFORMATIONS SUR LES FLUX DE TRÉSORERIE ....	5-7
DÉFINITIONS .....	8-17
Trésorerie et équivalents de trésorerie .....	9-11
Entité économique .....	12-14
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	15
Entreprises publiques .....	16
Actif net/situation nette .....	17
PRÉSENTATION DU TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE .....	18-26
Activités opérationnelles .....	21-24
Activités d'investissement .....	25
Activités de financement .....	26
PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES.....	27-30
PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT ET DE FINANCEMENT .....	31
PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE POUR LEUR MONTANT NET .....	32-35
FLUX DE TRÉSORERIE EN MONNAIE ÉTRANGÈRE .....	36-39
ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES .....	40-41
INTÉRÊTS ET DIVIDENDES.....	42-45
IMPÔTS SUR L'EXCÉDENT NET .....	46-48
PARTICIPATIONS DANS DES ENTITÉS CONTRÔLÉES, DES ENTITÉS ASSOCIÉES ET DES COENTITÉS .....	49-50

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

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 ÉQUIVALENTS DE TRÉSORERIE .....	58-60
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	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 2

### TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

*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

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 l’exercice, 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 l’exercice 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 exercice 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

#### **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 l'exercice.
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 des montants, des 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 exercices auxquels 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.

Une entité associée est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

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.

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.

La **méthode du coût** est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est enregistrée au coût. L'état de la performance financière ne reflète les produits liés à la participation que dans la mesure où le détenteur reçoit des distributions provenant du cumul des excédents nets de l'entité détenue après la date d'acquisition.

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.

La **méthode de la mise en équivalence** est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée 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. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

Le **cours de change** est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

Les **charges** sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Les **éléments extraordinaires** sont les produits 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.

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 **monnaie étrangère** est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une 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 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.

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 **détenteur** dans une coentité est un participant à une coentité qui n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Une **coentité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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 **intérêts minoritaires** sont la 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.

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

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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

**La consolidation proportionnelle est une méthode de comptabilisation et de présentation 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.**

**La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.**

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

**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.**

**Le solde des activités ordinaires est le montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.**

#### **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 immédiatement 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 la communication d'informations financières, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
13. D'autres termes seront 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 à la fois des objectifs commerciaux et 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 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.

#### **Actif net/situation nette**

17. L'expression "actif net/situation nette" est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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 l'exercice 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 sur le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie. Cette information peut également être utilisée pour évaluer les relations entre ces activités.
20. Une opération unique peut inclure des flux de trésorerie classés dans différentes catégories. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, l'élément intérêts peut être classé en tant qu'activité opérationnelle tandis que l'élément capital est classé en tant qu'activité 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.

Utilisée conjointement à d'autres informations, l'information relative aux différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels est utile 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 au profit de fournisseurs de biens et services;
  - (g) sorties de trésorerie au profit de 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 rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance;
  - (i) sorties de trésorerie au titre de l'impôt foncier local ou à 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 opérations sont des flux de trésorerie 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 assimilés 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 certaines juridictions, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités 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 dépenses liées aux 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 coentités (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 coentités (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 faits 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 faits par une institution financière publique);
- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats d'échange (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 d'échange ( swap), sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce 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 pour rembourser des montants empruntés; et
  - (c) sorties de trésorerie effectués par un preneur 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 des stocks ainsi que des créances et dettes opérationnelles durant l'exercice;
    - (ii) des autres éléments sans effet de trésorerie; et
    - (iii) des autres éléments pour lesquels les effets de trésorerie consistent en flux de trésorerie 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 des stocks ainsi que des créances et dettes opérationnelles durant l'exercice;
  - (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 entités associées et les intérêts minoritaires;
  - (c) des 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) 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 fixée;**
  - (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 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 du flux de trésorerie, entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère.**
37. **Les flux de trésorerie d’une entité contrôlée étrangère doivent être convertis au cours de change, à la date du flux de trésorerie, entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère.**
38. Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec la Norme comptable internationale du secteur public 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 l’exercice 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 l’exercice. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d’investissement et de financement et tient 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 l’exercice.



### Eléments extraordinaires

40. **Les flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires doivent être classés comme provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement, selon le cas, et présentés séparément.**
41. Les flux de trésorerie associés à des éléments extraordinaires sont présentés séparément dans le tableau des flux de trésorerie comme provenant d'activités opérationnelles, d'investissement ou de financement afin de permettre aux utilisateurs de comprendre leur nature et leur effet sur les flux de trésorerie actuels et futurs de l'entité. Ces informations viennent en complément des informations distinctes relatives à la nature et au montant des éléments extraordinaires à faire figurer dans l'état de la performance financière imposées par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*.

### Intérêts et dividendes

42. **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'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.**
43. Le montant total des intérêts versés au cours d'un exercice 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*.
44. 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 de consensus sur le classement de ces flux de trésorerie pour d'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. A contrario, les intérêts versés et les intérêts et dividendes 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.
45. Les dividendes versés peuvent être classés en flux financiers de trésorerie, car ils représentent 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**

46. **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.**
47. 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.
48. 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'un exercice différent de celui de l'opération génératrice des flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie des activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt avec une opération 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 fourni dans les notes aux états financiers.

**Participations dans des entités contrôlées, des entités associées et des entités contrôlées conjointement**

49. Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entité 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.
50. 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 comptabilise la même participation selon la méthode de mise en équivalence, inscrit dans son tableau des flux de trésorerie les flux liés à ses participations dans l'entité contrôlée conjointement, et les 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**

51. **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.**
52. **Une entité doit indiquer, de façon globale pour les acquisitions et sorties d'entités contrôlées ou d'autres unités opérationnelles effectuées au cours de l'exercice, chacun des éléments suivants:**
  - (a) **le prix total d'achat ou de sortie;**
  - (b) **la part du prix d'acquisition ou de sortie acquittée 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.**
53. 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 flux de trésorerie liés aux sorties ne sont pas portés en déduction de ceux liés aux acquisitions.
54. Le montant total de trésorerie versée ou reçue 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 acquis ou sortis.
55. 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

56. **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.**
57. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'ils 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 l'exercice. 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

58. **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.**
59. Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à la Norme comptable internationale du secteur public 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.
60. 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'entité, est présenté selon IPSAS 3.

### Autres informations à fournir

61. **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.**
62. 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.

63. 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 engagements en capital, en indiquant toutes les 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.
64. 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**

65. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
66. 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

**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 De L'exercice Clôturé Le 31 Décembre 20x2**

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES</b>		
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
Paiements		
Coût du personnel	(X)	(X)
Régimes sur complémentaires	(X)	(X)
Fournisseurs	(X)	(X)
Intérêts payés	(X)	(X)
Autres paiements	(X)	(X)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT</b>		
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)

<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement</b>	(X)	(X)
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT</b>		
Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement</b>	X	X
<b>Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie</b>	X	X
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

### 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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></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 l'exercice, 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.

## TABLEAUX DES FLUX DE TRESORERIE

(c) *Rapprochement des flux de trésorerie nets des activités opérationnelles et du solde net des activités ordinaires*

(en milliers d'unités monétaires)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Solde des activités ordinaires</b>	X	X
<b>Mouvements sans effet de trésorerie</b>		
Dépréciation	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)
Élément extraordinaire <sup>1</sup>	(X)	—
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

---

<sup>1</sup> Cet élément extraordinaire s'inscrit dans la définition des activités opérationnelles.



**Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte (paragraphe 27(b))****Entité Du Secteur Public – Tableau Des Flux De Trésorerie Consolidé Pour L'exercice Clôturé Le 31 Décembre 20x2**

(en milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES</b>		
Solde des activités ordinaires	X	X
<b>Mouvements sans effet de trésorerie</b>		
Dépréciation	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)
Élément extraordinaire <sup>1</sup>	(X)	–
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles</b>	X	X
<b>FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT</b>		
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)
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement</b>	(X)	(X)

<sup>1</sup> Cet élément extraordinaire s'inscrit dans la définition des activités opérationnelles.

TABLEAUX DES FLUX DE TRESORERIE

**FLUX DE TRÉSORERIE DES ACTIVITÉS DE FINANCEMENT**

Produits d'emprunts	X	X
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)
Distribution/dividende versés à l'État	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement</b>	X	X
<b>Augmentation (diminution) nette de trésorerie et équivalents de trésorerie</b>	X	X
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

**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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></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 l'exercice, 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 d'IAS 8 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 d’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,”<sup>1</sup> “compte de résultat,” “bilan” et “capitaux propres.”
- IPSAS 2 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d’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 des activités opérationnelles, IPSAS 2 encourage à fournir un rapprochement entre l’excédent net des activités ordinaires et les 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.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais “revenue » et “income », respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir “produit ».

## **IPSAS 3—SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS FONDAMENTALES ET CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES**

### **Remerciements**

La présente Norme internationale de comptabilité publique (IPSAS) s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* 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 d'IAS 8 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 3**

**SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS  
FONDAMENTALES ET CHANGEMENTS DE MÉTHODES  
COMPTABLES**

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–5
DÉFINITIONS .....	6–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	7
Entreprises publiques .....	8
Actif net/situation nette .....	9
SOLDE NET DE L'EXERCICE .....	10–37
Éléments extraordinaires .....	14–25
Distincts des activités ordinaires .....	17–18
Qui ne devraient pas se reproduire dans un avenir prévisible .....	19
Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité .....	20
Exemples d'éléments extraordinaires .....	21–24
Présentation des éléments extraordinaires .....	25
Solde des activités ordinaires .....	26–29
Changements d'estimations comptables .....	30–37
ERREURS FONDAMENTALES .....	38–47
Traitement de référence .....	41–44
Autre traitement autorisé .....	45–47
CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES .....	48–68
Adoption d'une Norme comptable internationale du secteur public.....	55–58
Autres changements de méthodes comptables – Traitement de référence .....	59–64
Autres changements de méthodes comptables – Autre traitement autorisé ...	65–68

SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS FONDAMENTALES  
ET CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ..... 69-70

ANNEXE

Éléments extraordinaires

Erreurs fondamentales

Changements de méthodes comptables

COMPARAISON AVEC IAS 8

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 3

### SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS FONDAMENTALES ET CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

*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 est de prescrire le classement, les informations à fournir et le traitement comptable de certains éléments dans l'état de la performance financière de telle sorte que l'ensemble des entités établissent et présentent ces éléments sur une base cohérente et permanente. Cela renforce la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entité relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entités.

En conséquence, la présente Norme impose la classification et la présentation des éléments extraordinaires ainsi que la présentation séparée de certains éléments dans les états financiers. Elle précise également le traitement comptable applicable aux changements d'estimations comptables, aux changements de méthodes comptables et à la correction des erreurs fondamentales.

La présentation des éléments extraordinaires dans le tableau des flux de trésorerie est imposée par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*.

#### Champ d'application

- 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 du solde des activités ordinaires et des éléments extraordinaires dans l'état de la performance financière ainsi que pour la comptabilisation des changements d'estimations comptables, des erreurs fondamentales et des changements de méthodes comptables.**
- La présente Norme traite, entre autres, de la présentation de certains éléments du solde net de l'exercice. Ces informations sont fournies en complément de toutes les autres informations requises par d'autres Normes comptables internationales du secteur public, dont IPSAS 1 *Présentation des états financiers*.

3. Les incidences fiscales des éléments extraordinaires, des erreurs fondamentales et des 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. La Norme comptable internationale IAS 12 *Impôt sur le résultat* contient des commentaires pratiques sur le traitement des incidences fiscales. Là où IAS 12 fait référence aux éléments inhabituels, il conviendra d'entendre cette expression dans le sens d'éléments extraordinaires tels qu'ils sont définis dans la présente Norme.
4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## Définitions

6. **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 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 **coûts d'emprunt** sont les intérêts et autres coûts encourus par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.



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.

Une **activité abandonnée**<sup>1</sup> résulte de la cession ou de l'abandon d'une activité représentant une branche d'activité majeure distincte au sein d'une entité et dont les actifs, le solde net et les activités peuvent être distingués physiquement, opérationnellement et pour les besoins de l'information financière.

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.

Les **charges** sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour

---

1 Le Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables) n'a pas encore abordé la question des activités abandonnées, antérieurement intégrée à IAS 8 (Révisée en 1993), Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables et qui fait désormais l'objet d'une norme séparée, la Norme comptable internationale IAS 35 *Abandon d'activités*.

**résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.**

Les **éléments extraordinaires** sont les produits 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.

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 **entité étrangère** est une activité à l'étranger dont les opérations ne font pas partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers.

Une **activité à l'étranger** est une entité contrôlée, entité associée, coentité ou succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entité présentant les états financiers.

Les **erreurs fondamentales** sont les erreurs découvertes durant l'exercice qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.

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.

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.

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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

Les **activités ordinaires** recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

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

Le **solde des activités ordinaires** est le montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.

#### **Avantages économiques futurs ou potentiel de service**

- 7. 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**

- 8. 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 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 entreprises publique est contrôlée par une autre entité du secteur public.

#### **Actif net/situation nette**

9. L'expression "Actif net/situation nette" est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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.

#### **Solde net de l'exercice**

10. **Tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans la détermination du solde net de l'exercice, à moins qu'une Norme comptable internationale du secteur public impose ou autorise un traitement différent.**
11. En règle générale, tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'un exercice doivent être inclus dans la détermination du solde net de l'exercice. Cette disposition couvre les éléments extraordinaires et l'incidence des changements de méthodes comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du solde net de l'exercice. La présente Norme traite de deux circonstances de ce type: la correction des erreurs fondamentales et l'effet des changements de méthodes comptables.
12. D'autres Normes comptables internationales du secteur public traitent d'éléments qui peuvent répondre aux définitions des produits ou des charges, mais qui sont généralement exclus de la détermination du solde net. Il s'agit par exemple des écarts de réévaluation des immobilisations corporelles (comptabilisés selon les Normes relatives aux immobilisations corporelles) et des profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*).
13. **Le solde net de l'exercice se compose des éléments suivants, qui doivent être présentés dans l'état de la performance financière:**
  - (a) **le solde des activités ordinaires; et**
  - (b) **les éléments extraordinaires.**

### **Éléments extraordinaires**

14. **La nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément.**
15. Les éléments extraordinaires doivent être présentés séparément dans l'état de la performance financière.
16. Les éléments extraordinaires doivent être rares, inhabituels et significatifs. La présentation de flux de trésorerie associés à des éléments extraordinaires dans un tableau des flux de trésorerie est imposée par IPSAS 2. IPSAS 2 décrit les dispositions relatives à la présentation d'éléments extraordinaires dans un tableau des flux de trésorerie. Elle impose de classer les flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires comme provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement, selon le cas, et de les présenter séparément.

### **Distincts des activités ordinaires**

17. Pratiquement tous les éléments de produits et de charges inclus dans la détermination du solde net de l'exercice proviennent du déroulement des activités ordinaires de l'entité.
18. 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**

19. L'événement ou l'opération doit être 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 l'entité opère. La nature des éléments extraordinaires est telle qu'ils ne sont normalement pas prévus au début d'un exercice et ne sont par conséquent pas inclus dans le budget. L'inclusion d'un élément dans un budget suggère que la survenance de cet élément est prévue et donc n'est pas extraordinaire.

### **Qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité**

20. L'événement ou l'opération doit échapper 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 résolutions de l'entité sont normalement sans effet sur la survenance de cette opération ou de cet événement. Cependant, un profit ou une perte dus à une décision de céder

un élément d'actif au lieu de le conserver ne doit pas être considéré comme extraordinaire, car l'événement a trouvé son origine au sein de l'entité et n'échappait par conséquent pas au contrôle ou à l'influence de la direction.

#### Exemples d'éléments extraordinaires

21. Les exemples d'éléments extraordinaires doivent être considérés 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. Même si un événement peut répondre à la définition d'un élément extraordinaire pour un échelon d'autorité particulier, par exemple, une collectivité locale, il est peu probable qu'un nombre élevé d'événements s'avère extraordinaire dans le contexte d'un gouvernement national.
22. Exemples de coûts associés aux événements ou opérations susceptibles, sans que cela soit automatique, de donner lieu à des éléments extraordinaires pour certaines entités du secteur public ou certains échelons d'autorité:
  - (a) les coûts 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 ont été fournis pendant plusieurs exercices, ils ne sont généralement pas classés comme extraordinaires; et
  - (b) les coûts 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 tel événement 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 la fourniture d'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.
23. En revanche, les activités suivantes ou la prévention de ces activités, relèvent généralement du contrôle d'une entité et sont rarement, voire ne sont jamais, extraordinaires pour une entité:
  - (a) les profits ou pertes résultant d'opérations en monnaie étrangère;
  - (b) le profit ou la perte résultant de la sortie d'une activité de l'entité; et
  - (c) les coûts de restructuration.

24. 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.

#### **Présentation des éléments extraordinaires**

25. La présentation de la nature et du montant de chaque élément extraordinaire peut être effectuée dans l'état de la performance financière ou dans les notes aux états financiers. Si la présentation est faite dans les notes aux états financiers, le montant total de l'ensemble des éléments extraordinaires doit figurer dans l'état de la performance financière.

#### **Solde des activités ordinaires**

26. **Lorsque la taille, la nature ou l'incidence d'éléments de produits et de charges incorporés dans le solde des activités ordinaires sont telles que leur présentation permet d'expliquer la performance de l'entité au cours de l'exercice, il convient de présenter séparément la nature et le montant de ces éléments.**
27. Bien que les éléments décrits au paragraphe 26 ne constituent pas des éléments extraordinaires, leur nature et leur montant peuvent être pertinents pour les utilisateurs des états financiers. Les informations à fournir peuvent aider les utilisateurs à comprendre la situation et la performance financières d'une entité et à effectuer des projections relatives à sa situation et à sa performance financières. De telles informations sont généralement indiquées dans les notes aux états financiers.
28. Les circonstances susceptibles de donner lieu à la présentation distincte d'éléments de produits et de charges conformément au paragraphe 26 comprennent:
- (a) la dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation ou des immobilisations corporelles à la valeur recouvrable, ainsi que la reprise de telles dépréciations;
  - (b) une restructuration des activités d'une entité et la reprise des provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;
  - (c) les sorties d'immobilisations corporelles;
  - (d) les privatisations ou autres sorties de placements à long terme;

- (e) les activités abandonnées;
  - (f) les règlements de litiges; et
  - (g) les autres reprises de provisions.
29. Si la restructuration d'un échelon d'autorité a un impact significatif sur les états financiers, les informations à fournir pertinentes relatives à l'état de la performance financière comprennent les charges de personnel telles que les coûts de licenciement ou de recyclage, les charges liées aux transferts et aux rénovations et le solde net associé à la cession ou à la sortie d'actifs.

### **Changements d'estimations comptables**

30. En raison des incertitudes inhérentes à la fourniture de services, la conduite d'activités commerciales ou 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. La procédure d'estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Il peut être nécessaire par exemple de procéder à l'estimation de produits fiscaux dus à l'État, de créances douteuses résultant d'impôts non recouvrés, de l'obsolescence du stock, des durées d'utilité ou du rythme attendu de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service procuré par des immobilisations amortissables, ou encore du pourcentage d'achèvement de travaux de construction routière. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.
31. 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, d'une plus grande expérience ou d'évolutions ultérieures. De par sa nature, le fait de réviser une estimation ne fait pas entrer l'ajustement correspondant dans la définition d'un élément extraordinaire, ou d'une erreur fondamentale.
32. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement d'estimation comptable. Dans de tels cas, le changement est assimilé à un changement d'estimation comptable, avec une information à fournir appropriée.
33. **L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être inclus dans la détermination du solde net:**
- (a) **de l'exercice du changement, si le changement n'affecte que cet exercice; ou**
  - (b) **de l'exercice du changement et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également concernés par ce changement.**



34. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit l'exercice seulement, soit l'exercice et les exercices ultérieurs. A titre d'exemple, un changement dans l'estimation du montant des créances douteuses n'affecte que l'exercice et en conséquence est comptabilisé immédiatement. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service procurés par les immobilisations amortissables affecte la charge d'amortissement de l'exercice et de chaque exercice suivant pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à l'exercice est comptabilisé en produits ou en charges de l'exercice. L'effet, le cas échéant, sur les exercices ultérieurs est comptabilisé au cours des exercices ultérieurs.
35. **L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être inclus dans le même poste de l'état de la performance financière que celui qui avait été utilisé précédemment pour cette estimation.**
36. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers d'exercices différents, l'effet d'un changement d'estimation comptable concernant des estimations auparavant incluses dans le solde des activités ordinaires est comptabilisé dans le même élément du solde net. L'effet d'un changement d'estimation comptable qui était précédemment inclus dans les éléments extraordinaires est comptabilisé dans les éléments extraordinaires.
37. **La nature et le montant d'un changement dans une estimation comptable dont l'effet est significatif pour l'exercice ou dont l'effet risque d'être significatif au cours des exercices ultérieurs doivent être indiqués. Lorsqu'il est impraticable d'en quantifier le montant, ce fait doit être indiqué.**

### Erreurs fondamentales

38. 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. La correction de ces erreurs est normalement incluse dans la détermination du solde net de l'exercice.
39. Dans quelques rares circonstances, une erreur a un effet si significatif sur les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs que ceux-ci ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication. On appelle de telles erreurs des erreurs fondamentales. L'omission d'une catégorie importante de produits ou de charges dans les états financiers constitue un exemple d'erreur fondamentale. La correction d'erreurs fondamentales relatives à des exercices antérieurs impose le

retraitement de l'information comparative ou la présentation d'une information "pro forma" supplémentaire.

40. La correction des erreurs fondamentales se différencie 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. A titre d'exemple, le profit ou la perte comptabilisé à l'issue du dénouement d'une éventualité qui n'avait pu être estimée de façon fiable au préalable ne constitue pas la correction d'une erreur fondamentale.

### **Traitement de référence**

41. **Le montant de la correction d'une erreur fondamentale se rapportant à des exercices antérieurs doit être comptabilisé par ajustement du solde à l'ouverture des excédents cumulés. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.**
42. Les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont présentés comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. Par conséquent, le montant de la correction qui se rapporte à chaque exercice présenté est inclus dans le solde net de cet exercice. Le montant de la correction relative aux exercices antérieurs à ceux qui sont présentés dans l'information comparative des états financiers est ajusté par retraitement du solde à l'ouverture des excédents ou déficits cumulés du premier exercice présenté. Toute autre information présentée concernant les exercices antérieurs, tels que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée.
43. 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.
44. **Une entité doit présenter les informations suivantes:**
  - (a) **la nature de l'erreur fondamentale;**
  - (b) **le montant de la correction au titre de l'exercice et de chaque exercice antérieur présenté;**
  - (c) **le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative; et**
  - (d) **le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.**

### Autre traitement autorisé

45. **Le montant de la correction d'une erreur fondamentale doit être inclus dans la détermination du solde net de l'exercice. L'information comparative doit être présentée telle qu'elle figurait dans les états financiers de l'exercice précédent. Des informations complémentaires "pro forma," préparées selon le paragraphe 41, doivent être présentées, sauf si cela est impraticable.**
46. La correction de l'erreur fondamentale est prise en compte dans la détermination du solde net de l'exercice. Toutefois, une information supplémentaire est présentée, souvent sous forme de colonnes distinctes, pour indiquer le solde net de l'exercice et de tout exercice antérieur présenté; comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. Il peut se révéler nécessaire d'appliquer ce traitement comptable dans les pays où les états financiers doivent obligatoirement inclure une information comparative qui correspond aux états financiers présentés lors des exercices antérieurs.
47. **Une entité doit présenter les informations suivantes:**
  - (a) **la nature de l'erreur fondamentale;**
  - (b) **le montant de la correction incluse dans chaque exercice au titre duquel une information "pro forma" est présentée et le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans les informations "pro forma." S'il est impraticable de présenter une information "pro forma," ce fait doit être indiqué; et**
  - (c) **le montant de toute correction comptabilisée dans le solde net de l'exercice.**

### Changements de méthodes comptables

48. Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité sur une certaine période afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, ce sont normalement les mêmes méthodes comptables qui sont adoptées pour chaque exercice.
49. **Le choix et l'application des méthodes comptables sont présentées dans IPSAS 1. Le passage d'un référentiel comptable à un autre constitue un changement de méthode comptable.**
50. **Un changement dans le traitement comptable, la comptabilisation ou l'évaluation d'une opération ou d'un événement dans le cadre d'un référentiel comptable est considéré comme un changement de méthode comptable.**

51. **Un changement de méthode comptable ne doit être effectué que s'il est imposé par une disposition législative (notamment une réglementation ayant force obligatoire) ou par un organisme de normalisation comptable, ou encore si ce changement conduit à une information plus pertinente ou plus fiable sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.**
52. Les événements suivants ne constituent pas des changements de méthodes comptables:
- (a) l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent en substance d'événements ou opérations survenus précédemment; et
  - (b) l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui ne s'étaient pas produits précédemment ou qui étaient jusqu'alors non significatifs.
53. La première adoption d'une méthode consistant à comptabiliser des actifs à des montants réévalués constitue un changement de méthode comptable. Cependant, lorsqu'une autre norme comptable appropriée établit des dispositions pour le traitement des réévaluations liées à une catégorie spécifique d'actifs, telle que les immobilisations corporelles, ces changements doivent être traités conformément à cette Norme.
54. Un changement de méthode comptable est appliqué de façon rétrospective ou de façon prospective conformément aux dispositions de la présente Norme. L'application rétrospective conduit à appliquer la nouvelle méthode comptable à des événements ou opérations comme si cette nouvelle méthode avait toujours été utilisée. En conséquence, la méthode comptable est appliquée aux événements et opérations à compter de la date d'origine de ces éléments. L'application prospective signifie que la nouvelle méthode comptable est appliquée aux événements et opérations survenant postérieurement à la date du changement. Pour ce qui concerne l'application prospective, aucun ajustement afférent aux exercices antérieurs n'est pratiqué sur les soldes à l'ouverture des excédents cumulés, ni sur la présentation du solde net de l'exercice, car les soldes existants ne sont pas recalculés. Toutefois, la nouvelle méthode comptable est appliquée aux soldes existant à partir de la date du changement. A titre d'exemple, une entité peut décider de changer sa méthode comptable en matière de coûts d'emprunt et d'incorporer ces coûts dans le coût d'actifs conformément à l'autre traitement autorisé dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 *Coûts d'emprunt*. Selon l'application prospective, la nouvelle méthode ne s'applique qu'aux coûts d'emprunt qui sont encourus après la date du changement de méthode comptable.

### **Adoption d'une Norme comptable internationale du secteur public**

55. **Un changement de méthode comptable intervenant à l'occasion de l'adoption d'une Norme comptable internationale du secteur public doit être comptabilisé conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette Norme comptable internationale du secteur public. En l'absence de toute disposition transitoire, le changement de méthode comptable doit être appliqué conformément au traitement de référence des paragraphes 59, 60, 63 et 64 ou à l'autre traitement autorisé des paragraphes 65, 67 et 68.**
56. Les dispositions transitoires contenues dans une Norme comptable internationale du secteur public peuvent imposer soit une application rétrospective soit une application prospective d'un changement de méthode comptable.
57. IPSAS 1 décrit les principes à appliquer pour le choix et l'application des méthodes comptables.
58. Lorsqu'une entité n'a pas adopté une nouvelle Norme comptable internationale du secteur public publiée mais non encore entrée en application, l'entité est encouragée à indiquer la nature du prochain changement de méthode comptable et l'estimation de l'effet de ce changement sur son solde net, sa situation financière et/ou l'augmentation/(diminution) nette de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, selon ce qui est approprié.

### **Autres changements de méthodes comptables – Traitement de référence**

59. **Un changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement, sauf si le montant de tout ajustement en résultant se rapportant aux exercices antérieurs ne peut être déterminé raisonnablement.**
60. **Tout ajustement en résultant doit être présenté comme un ajustement du solde à l'ouverture des excédents cumulés. Les informations comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable.**
61. Les états financiers, y compris l'information comparative au titre des exercices antérieurs, sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été utilisée. En conséquence, l'information comparative est retraitée afin de refléter la nouvelle méthode comptable. Le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui figurent dans les états financiers est inclus dans le solde à l'ouverture des excédents cumulés du premier exercice présenté. Toute autre information relative aux exercices antérieurs, telle que les synthèses historiques de données financières, fait également l'objet d'un retraitement.

62. 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.
63. **Le changement de méthode comptable doit être appliqué de façon prospective lorsque le montant de l'ajustement des soldes d'ouverture imposé par le paragraphe 60 ne peut être déterminé raisonnablement.**
64. **Lorsqu'un changement de méthode comptable a un effet significatif sur l'exercice ou sur tout exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, une entité doit indiquer les informations suivantes:**
  - (a) les raisons du changement;
  - (b) le montant de l'ajustement pour l'exercice et pour chaque exercice présenté;
  - (c) le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative; et
  - (d) le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impraticable.

#### **Autres changements de méthodes comptables – Autre traitement autorisé**

65. **Un changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement, sauf si le montant de tout ajustement en résultant se rapportant aux exercices antérieurs ne peut être déterminé raisonnablement. Tout ajustement en résultant doit être inclus dans la détermination du solde net de l'exercice. L'information comparative doit être présentée telle qu'elle figurait dans les états financiers de l'exercice précédent. Une information comparative "pro forma," préparée selon le paragraphe 60, doit être présentée, sauf si cela s'avère impraticable.**
66. Les ajustements résultant d'un changement de méthode comptable sont inclus dans la détermination du solde net de l'exercice. Toutefois, une information comparative supplémentaire est présentée, souvent sous forme de colonnes séparées, afin d'indiquer le solde net et la situation financière de l'exercice et de tout exercice antérieur présenté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée. Il peut se révéler nécessaire d'appliquer ce traitement comptable dans les pays où les états financiers doivent obligatoirement inclure une information comparative qui correspond aux états financiers présentés lors des exercices antérieurs.

67. **Le changement de méthode comptable doit être appliqué de façon prospective lorsque le montant à inclure dans le solde net de l'exercice, imposé par le paragraphe 65, ne peut être déterminé raisonnablement.**
68. **Lorsqu'un changement de méthode comptable a un effet significatif sur l'exercice ou sur tout exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, une entité doit indiquer les informations suivantes:**
  - (a) **les raisons du changement;**
  - (b) **le montant de l'ajustement comptabilisé dans le solde net au titre de l'exercice et**
  - (c) **le montant de l'ajustement inclus dans chaque exercice pour lequel des informations "pro forma" sont présentées et le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à ceux inclus dans les états financiers. S'il est impraticable de présenter les informations pro forma, ce fait doit être indiqué.**

#### **Date d'entrée en vigueur**

69. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
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 exercices ouverts 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. Des extraits des états financiers sont fournis pour montrer les effets sur ces états financiers des opérations décrites dans la présente annexe. Ces extraits ne sont pas nécessairement conformes à l'ensemble des dispositions relatives à l'information à fournir et à la présentation prévues dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public.*

### Éléments extraordinaires

Les exemples ci-dessous sont destinés à illustrer la présentation des éléments extraordinaires dans un état de la performance financière. La présentation d'éléments extraordinaires dans un tableau des flux de trésorerie est imposée par IPSAS 2. Le classement d'un événement ou d'une opération comme extraordinaire dépend de la nature de l'événement et de l'entité. Des événements ou des opérations qui peuvent constituer un élément extraordinaire pour une entité peuvent ne pas être extraordinaires pour une autre entité. En particulier, peu d'événements sont susceptibles d'être considérés comme extraordinaires au niveau de l'État.

#### ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉTAT DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE (EXTRAIT)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Excédent des activités ordinaires	7 900	8 400
Élément extraordinaire –perte liée à la destruction d'une activité de radiodiffusion à l'étranger (Note 1)	–	<u>(3 150)</u>
Excédent net de l'exercice	<u>7 900</u>	<u>5 250</u>

#### Extraits des notes aux états financiers

- Le 1<sup>er</sup> octobre 20X1, les activités de radiodiffusion à l'étranger de l'entité ont été détruites par un séisme. Les résultats de cette activité étaient précédemment enregistrés dans le secteur "Radiodiffusion." La perte résultant du séisme a été comptabilisée comme un élément extraordinaire, car les séismes sont peu courants dans cette région. La perte résultant du séisme est la valeur nette comptable des actifs et des passifs de l'activité à la date du séisme. Les produits comptabilisés pour cette opération du 1<sup>er</sup> janvier 20X1 au 1<sup>er</sup> octobre 20X1 s'élèvent à 10 000 et l'excédent à 2 000.



### Erreurs fondamentales

Au cours de l'exercice 20X2, l'entité a découvert que le produit de l'impôt sur le revenu était inexact. Des impôts sur le revenu d'un montant de 6 500, qui auraient dû être comptabilisés en 20X1 ont été omis en 20X1 et incorrectement comptabilisés en produits en 20X2.

Les enregistrements comptables de l'entité pour 20X2 présentent un produit de l'impôt de 60 000 (comprenant l'impôt de 6 500 qui aurait dû être comptabilisé en 20X1) et des charges de 86 500.

En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes:

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 net	<u><u>7 000</u></u>

### Entité Du Secteur Public – Etat De La Performance Financière Selon Le Traitement De Référence (*Extrait*)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(retraité)</u>
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 net	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

**Entité Du Secteur Public - Etat Des Variations De L'actif Net/Situation Nette  
Selon Le Traitement De Référence**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(retraité)</u>
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés tels qu'ils avaient été présentés précédemment	17 000	10 000
Correction d'erreur fondamentale (Note 1)	<u>6 500</u>	<u>–</u>
Soldes des excédents cumulés à l'ouverture	23 500	10 000
Excédent net	<u>11 000</u>	<u>13 500</u>
Soldes à la clôture des excédents cumulés	<u><u>34 500</u></u>	<u><u>23 500</u></u>

**Extraits des notes aux états financiers**

1. Le produit de l'impôt, d'un montant de 6 500, a été omis dans les états financiers 20X1. Les états financiers 20X1 ont été retraités de manière à corriger cette erreur.

**Entité Du Secteur Public – Etat De La Performance Financière Selon L'autre  
Traitement Autorisé (Extrait)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Pro forma</u>	
			<u>20X2</u> <u>(retraité)</u>	<u>20X1</u> <u>(retraité)</u>
Produit de l'impôt (Note 1)	60 000	34 000	53 500	40 500
Redevances	4 000	3 000	4 000	3 000
Autres produits opérationnels	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>
Total des produits	104 000	67 000	97 500	73 500
Charges	<u>(86 500)</u>	<u>(60 000)</u>	<u>(86 500)</u>	<u>(60 000)</u>
Excédent net	<u><u>17 500</u></u>	<u><u>7 000</u></u>	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

**Entité Du Secteur Public - Etat Des Variations De L'actif Net/Situation Nette  
Selon L'autre Traitement Autorisé**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Pro forma</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(retraité)</u>	<u>(retraité)</u>
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés tels qu'ils avaient été présentés précédemment	17 000	10 000	17 000	10 000
Correction d'erreur fondamentale (Note 1)	-	-	6 500	-
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés, après retraitement	17 000	10 000	23 500	10 000
Excédent net	17 500	7 000	11 000	13 500
Soldes à la clôture des excédents cumulés	34 500	17 000	34 500	23 500

**Extraits des notes aux états financiers**

1. Le produit de l'impôt, d'un montant de 6 500, a été omis dans les états financiers 20X1. L'information pro forma retraitée pour 20X2 et 20X1 est présentée comme si l'erreur avait été corrigée en 20X1.

**Changements de méthodes comptables**

Au cours de 20X2, l'entité a changé ses méthodes comptables relatives au traitement des coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition d'une centrale hydroélectrique en cours de construction. Au cours des exercices antérieurs, l'entité inscrivait à l'actif ces coûts selon l'autre traitement autorisé par IPSAS 5. L'entité a désormais décidé de les passer en charges au lieu de les inscrire à l'actif afin d'être en conformité avec le traitement de référence de IPSAS 5.

L'entité a inscrit à l'actif les coûts d'emprunt encourus pour 2 600 en 20X1 et pour 5200 au cours des exercices antérieurs à 20X1. Tous les coûts d'emprunt encourus au cours des exercices antérieurs concernant l'acquisition de la centrale ont été inscrits à l'actif.

La comptabilité de 20X2 présente un excédent des activités opérationnelles avant intérêt de 30 000 et une charge d'intérêts de 3 000 (qui se rapporte uniquement à 20X2).

En 20X1, l'entité a présenté les informations suivantes:

Excédent des activités opérationnelles avant intérêts	18 000
Charges financières	—
Excédent net des activités ordinaires	<u>18 000</u>

Le solde à l'ouverture des excédents cumulés s'élevait à 20 000 en 20X1 et le solde des excédents cumulés à la clôture s'élevait à 38 000.

**Entité Du Secteur Public – Etat De La Performance Financière Selon Le Traitement De Référence (*Extrait*)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(retraité)</u>
Excédent des activités opérationnelles avant intérêts	30 000	18 000
Charges financières	<u>(3 000)</u>	<u>(2 600)</u>
Excédent net des activités ordinaires	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

**Entité Du Secteur Public - Etat Des Variations De L'actif Net/Situation Nette  
Selon Le Traitement De Référence**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(retraité)</u>
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés tels qu'ils avaient été présentés précédemment	38 000	20 000
Changement de méthode comptable pour l'incorporation à l'actif des intérêts (Note 1)	<u>(7 800)</u>	<u>(5 200)</u>
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés après retraitement	30 200	14 800
Excédent net	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>
Soldes à la clôture des excédents cumulés	<u><u>57 200</u></u>	<u><u>30 200</u></u>

**Extraits des notes aux états financiers**

1. En 20X2, l'entité a changé sa méthode comptable concernant le traitement des coûts d'emprunt relatifs à une centrale hydroélectrique qui est en cours de construction. Afin de se conformer au traitement de référence de IPSAS 5, l'entité passe maintenant ces coûts en charges et ne les inscrit plus à l'actif. Ce changement de méthode comptable a été comptabilisé rétrospectivement. Les états comparatifs pour 20X1 ont été retraités pour être conformes à ce changement de méthode. L'effet de ce changement est une augmentation des charges financières de 3 000 (20X2) et de 2 600 (20X1). Le solde à l'ouverture des excédents cumulés à l'ouverture pour 20X1 a été réduit de 5 200, montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieures à 20X1.

SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS FONDAMENTALES  
ET CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

**Entité Du Secteur Public – Etat De La Performance Financière Selon L'autre  
Traitement Autorisé (Extrait)**

	<b>Pro forma</b>			
	<b><u>20X2</u></b>	<b><u>20X1</u></b>	<b><u>20X2</u></b>	<b><u>20X1</u></b>
			<b><u>(retraité)</u></b>	<b><u>(retraité)</u></b>
Excédent des activités opérationnelles avant intérêts	30 000	18 000	30 000	18 000
Charges financières	(3 000)	–	(3 000)	(2 600)
Effet cumulé du changement de méthode comptable	(7 800)	–	–	–
Excédent net	<u>19 200</u>	<u>18 000</u>	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

**Entité Du Secteur Public - Etat Des Variations De L'actif Net/Situation Nette  
Selon L'autre Traitement Autorisé**

	<b>Pro forma</b>			
	<b><u>20X2</u></b>	<b><u>20X1</u></b>	<b><u>20X2</u></b>	<b><u>20X1</u></b>
			<b><u>(retraité)</u></b>	<b><u>(retraité)</u></b>
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés tels qu'ils avaient été présentés précédemment	38 000	20 000	38 000	20 000
Changement de méthode comptable pour l'incorporation à l'actif des intérêts (Note 1)	–	–	(7 800)	(5 200)
Soldes à l'ouverture des excédents cumulés, après retraitement	38 000	20 000	30 200	14 800
Excédent net	<u>19 200</u>	<u>18 000</u>	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>
Soldes à la clôture des excédents cumulés	<u>57 200</u>	<u>38 000</u>	<u>57 200</u>	<u>30 200</u>

**Extraits des notes aux états financiers**

1. Un ajustement de 7 800 a été comptabilisé dans l'état de la performance financière de 20X2, qui représente l'effet d'un changement de méthode comptable portant sur le traitement des coûts d'emprunt relatifs à la construction d'une centrale hydroélectrique en cours de construction. Afin de se conformer au traitement de référence de IPSAS 5, l'entité passe maintenant ces coûts en charges et ne les inscrit plus à l'actif. Ce changement de méthode comptable a été comptabilisé rétrospectivement. Une information pro-forma retraitée comme si la nouvelle méthode avait toujours été utilisée, est présentée. Le solde des excédents cumulés à l'ouverture a été diminué de 5 200 dans l'information pro-forma pour 20X1, ce qui représente le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à 20X1.

### Comparaison avec IAS 8

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* est essentiellement inspirée de la Norme comptable internationale IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*. Les principales différences entre IPSAS 3 et IAS 8 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 8 a été intégré à IPSAS 3 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 3 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 8. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "état de la performance financière," "état de la situation financière" et "actif net/situation nette" dans IPSAS 3. Les termes équivalents dans IAS 8 sont "entreprise," "produit," "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres."
- IPSAS 3 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 8 (paragraphe 6).
- IPSAS 3 contient une définition des éléments extraordinaires différente de celle d'IAS 8. IPSAS 3 contient une disposition exigeant expressément que les éléments extraordinaires échappent au contrôle ou à l'influence de l'entité (paragraphe 6).

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."



## 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 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, 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 d'IAS 21 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 4**

**EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES  
ÉTRANGÈRES**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–8
DÉFINITIONS .....	9–15
Entité économique .....	10–12
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	13
Entreprises publiques .....	14
Actif net/situation nette .....	15
OPÉRATIONS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE .....	16–32
Comptabilisation initiale .....	16–19
Présentation à des dates de reporting ultérieures .....	20–21
Comptabilisation des écarts de change .....	22–32
Investissement net dans une entité étrangère .....	27–29
Autre traitement autorisé .....	30–32
ÉTATS FINANCIERS DES ACTIVITÉS À L'ÉTRANGER .....	33–59
Classification des activités à l'étranger .....	33–36
Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers .....	37–40
Entités étrangères .....	41–56
Sortie d'une entité étrangère .....	55–56
Changement de classification d'une activité à l'étranger .....	57–59
ENSEMBLE DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES .....	60
Effets fiscaux des écarts de change .....	60
INFORMATIONS À FOURNIR .....	61–65
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	66
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR .....	67–68
COMPARAISON AVEC IAS 21	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 4

### EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

*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

Une entité peut opérer avec l'étranger de deux manières. Elle peut réaliser des opérations en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. Pour pouvoir inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité, les opérations doivent être libellées dans la monnaie de présentation de l'entité, et les états financiers des activités à l'étranger doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entité.

Les principales difficultés relatives à la comptabilisation des opérations en monnaie étrangère et des activités à l'étranger portent sur le choix du cours de change à utiliser et sur la manière de comptabiliser dans les états financiers l'effet financier des variations de cours de change.

#### 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:**
  - (a) **à la comptabilisation des opérations (y compris la présentation ultérieure des éléments monétaires et non monétaires) en monnaies étrangères; et**
  - (b) **à la conversion des états financiers des activités à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence.**
2. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture relative à des éléments en monnaie étrangère en dehors de la classification des écarts de change issus de la comptabilisation d'un passif en monnaie étrangère comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. En conséquence, les entités peuvent appliquer les normes comptables nationales traitant de la comptabilité de couverture.

3. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères de son utilisation, figurent dans la Norme comptable internationale IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.
4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
6. La présente Norme ne précise pas dans quelle monnaie une entité doit présenter ses états financiers. Toutefois, une entité utilise en général la monnaie du pays dans lequel elle est domiciliée. Lorsqu'elle utilise une monnaie différente, la présente Norme impose d'indiquer les raisons pour lesquelles elle utilise cette monnaie. La présente Norme impose également à l'entité de mentionner la raison motivant tout changement de monnaie de présentation.
7. La présente Norme ne traite pas du retraitement des états financiers d'une entité dans une monnaie différente de sa monnaie de présentation lorsque ce retraitement est fait pour la commodité des lecteurs habitués à cette autre monnaie ou pour des raisons similaires.
8. La présente Norme traite de la présentation des produits et des charges résultant d'opérations dans une monnaie étrangère et de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger. Elle ne traite pas de la présentation, dans un tableau des flux de trésorerie, des flux de trésorerie provenant d'opérations en monnaies étrangères ou de la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (se reporter à IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie*).

### Définitions

9. **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.

Une entité associée est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

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.

Le cours de clôture est le cours du jour à la date de reporting.

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

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.

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.

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.

La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée 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. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

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.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Les éléments extraordinaires sont les produits 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.

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 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 monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entité.

Une **entité étrangère** est une activité à l'étranger dont les opérations ne font pas partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers.

Une **activité à l'étranger** est une entité contrôlée, entité associée, coentité ou succursale de l'entité présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entité présentant les états financiers.

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.

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.

Une **coentité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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 **intérêts minoritaires** sont la 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.

Les **éléments monétaires** sont les fonds détenus et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants fixes ou déterminables.

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

**L'investissement net dans une entité étrangère** est la part de l'entité présentant ses comptes dans l'actif net de cette entité.

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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

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.

L'intégration **proportionnelle** est une méthode de comptabilisation et de présentation 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 coparticipant ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coparticipant.

La **monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

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

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.

Le **solde des activités ordinaires** est le montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.

#### **Entité économique**

10. Dans la présente Norme, le terme "entité économique" est utilisé pour définir, pour les besoins de la communication d'informations financières, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
11. D'autres termes seront parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment "entité administrative," "entité présentant des états financiers," "entité consolidée" et "groupe."



12. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant à la fois des objectifs commerciaux et 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**

13. Les actifs constituent pour les entités un moyen de réaliser leur 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**

14. 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 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.

#### **Actif net/situation nette**

15. L'expression "actif net/situation nette" est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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.

## Opérations en Monnaie Étrangère

### Comptabilisation initiale

16. Une opération en monnaie étrangère est une opération qui est libellée ou dont le règlement doit s'effectuer en monnaie étrangère, comme par exemple les opérations effectuées 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;
  - (c) devient partie prenante à un contrat de change non réalisé; ou
  - (d) de manière générale, acquiert ou sort des actifs, ou encore assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.
17. **Une opération en monnaie étrangère doit être comptabilisée initialement dans la monnaie de présentation, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date de l'opération.**
18. On désigne souvent par cours du jour le cours de change en vigueur à la date de l'opération. Pour des raisons pratiques, on utilise souvent un cours approchant le cours en vigueur à la date de l'opération; par exemple, on pourrait utiliser le cours moyen d'une semaine ou d'un mois pour l'ensemble des opérations, dans chaque monnaie étrangère, réalisées au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen d'une période n'est pas fiable.
19. Les variations des cours de change peuvent avoir un impact sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenues 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 l'exercice. 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 l'exercice.

**Présentation à des dates de reporting ultérieures**

20. **À chaque date de reporting:**
- (a) **les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture;**
  - (b) **les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de change à la date de l'opération; et**
  - (c) **les éléments non monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellée dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.**
21. La valeur comptable d'un élément est déterminée en conformité avec les Normes comptables internationales du secteur public appropriées. A titre d'exemple, certains instruments financiers et immobilisations corporelles peuvent être évalués à la juste valeur ou au coût historique. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la juste valeur, les montants ainsi déterminés pour les éléments en monnaie étrangère sont ensuite présentés dans la monnaie de présentation selon la présente Norme.

**Comptabilisation des écarts de change**

22. Les paragraphes 24 à 28 exposent le traitement comptable imposé par la présente Norme pour les écarts de change relatifs aux opérations libellées en monnaie étrangère. Ces paragraphes comprennent le traitement de référence préconisé pour les écarts de change résultant d'une dévaluation ou d'une dépréciation fortes d'une monnaie contre lesquelles n'existe aucun moyen pratique de couverture, et qui affectent des passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liés à l'acquisition récente d'actifs facturés dans une monnaie étrangère. L'autre traitement autorisé pour de tels écarts de change est exposé au paragraphe 31.
23. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture pour des éléments en monnaie étrangère en dehors de la classification des écarts de change provenant de la comptabilisation d'un passif en monnaie étrangère comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères de son utilisation, figurent dans IAS 39.
24. **Les écarts de change résultant du règlement ou de la présentation d'éléments monétaires d'une entité à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de l'exercice ou de leur présentation dans des états financiers antérieurs, doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice au**

**cours duquel ils sont survenus, à l'exception des écarts de change traités selon les paragraphes 27 et 29.**

25. Un écart de change survient lorsqu'il existe une variation dans le cours de change entre la date de l'opération et la date du règlement de tout éléments monétaires résultant d'une opération en monnaie étrangère. Lorsque l'opération est réglée pendant l'exercice comptable au cours duquel elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cet exercice. Toutefois, lorsque l'opération est réglée lors d'un exercice ultérieur, l'écart de change comptabilisé pour chaque exercice jusqu'à l'exercice au cours duquel a lieu le règlement est déterminé en fonction des variations des cours de change intervenues au cours de chacun des exercices.
26. Le traitement des variations des cours de change dans un tableau des flux de trésorerie est décrit au paragraphe 19.

**Investissement net dans une entité étrangère**

27. **Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entité dans une entité étrangère, doivent être inscrits dans l'actif net/situation nette des états financiers de l'entité jusqu'à la sortie de cet investissement net. Ils doivent alors être comptabilisés en produits ou en charges, conformément au paragraphe 55.**
28. Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une entité étrangère. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une augmentation ou une réduction de l'investissement net de l'entité dans cette entité étrangère. De tels éléments monétaires peuvent comprendre des créances ou des prêts à long terme.
29. **Les écarts de change relatifs à un passif en monnaie étrangère comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net d'une entité dans une entité étrangère doivent être comptabilisés à l'actif net/situation nette dans les états financiers de l'entité jusqu'à la sortie de cet investissement net. Ils doivent alors être comptabilisés en produits ou en charges, conformément au paragraphe 55.**

**Autre traitement autorisé**

30. Le traitement de référence pour les écarts de change traités au paragraphe 31 est exposé au paragraphe 24.
31. **Les écarts de change peuvent résulter d'une dévaluation ou d'une dépréciation fortes d'une monnaie, contre lesquelles n'existe aucun moyen pratique de couverture, et qui affectent des passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liées à l'acquisition**

**récente d'un actif facturé dans une monnaie étrangère. De tels écarts de change doivent être inclus dans la valeur comptable de l'actif concerné.**

32. Les écarts de change ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'un actif lorsque l'entité est en mesure de régler ou de couvrir le passif en monnaie étrangère résultant de l'acquisition de cet actif. Toutefois, les pertes de change font partie des coûts directement attribuables à l'actif lorsque le passif ne peut être réglé et qu'il n'existe aucun moyen pratique de couverture, par exemple quand des mesures de contrôles des changes entraînent des délais pour l'obtention de devises. En conséquence, suivant l'autre traitement autorisé, le coût d'un actif facturé en monnaie étrangère est considéré comme le montant en monnaie de présentation que l'entité doit en définitive payer pour régler ses passifs liés directement à l'acquisition récente de cet actif.

## États financiers des activités à l'Étranger

### Classification des activités à l'étranger

33. La méthode utilisée pour convertir les états financiers d'une activité à l'étranger dépend de la façon selon laquelle elle est financée et gérée par rapport à l'entité présentant les états financiers. Dans cet objectif, les activités à l'étranger sont classées soit comme "des activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers," soit comme "des entités étrangères."
34. Une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers mène son activité comme si elle était une extension des activités de l'entité présentant les états financiers. A titre d'exemple, 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 de présentation de l'entité présentant les états financiers. Par exemple, le personnel militaire peut être payé dans la monnaie de présentation 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. Dans de tels cas, une variation du cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie du pays de l'activité à l'étranger a un effet quasiment immédiat sur les flux de trésorerie opérationnels de l'entité présentant les états financiers. En conséquence, la variation du cours de change affecte les éléments monétaires pris individuellement détenus par l'activité à l'étranger et non l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans cette activité.

35. En revanche, une entité étrangère accumule de la trésorerie et d'autres éléments monétaires, supporte des charges, engendre des produits et négocie éventuellement des emprunts, et tout cela, essentiellement en monnaie locale. Elle peut également conclure des opérations en monnaies étrangères, y compris des opérations conclues dans la monnaie de présentation. Parmi les exemples d'entités 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 les organismes de radiodiffusion. Ces entités peuvent être constituées sous la forme d'entreprises publiques. Lorsqu'un changement survient dans le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie locale, il y a peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs provenant soit de l'entité étrangère soit de l'entité présentant les états financiers. La variation du cours de change affecte l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans l'entité étrangère, plutôt que les éléments monétaires et non monétaires pris individuellement de l'entité étrangère.
36. Les éléments suivants indiquent si une activité à l'étranger est une entité étrangère, plutôt qu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers:
- (a) bien que l'entité présentant les états financiers puisse exercer un contrôle sur l'activité à l'étranger, les opérations de cette activité sont menées avec un degré important d'autonomie par rapport aux opérations de l'entité présentant les états financiers;
  - (b) les opérations avec l'entité présentant les états financiers ne représentent pas une proportion élevée des opérations de l'activité à l'étranger;
  - (c) les opérations de l'activité à l'étranger sont financées principalement par ses propres opérations ou par des emprunts locaux, plutôt que par l'entité présentant les états financiers;
  - (d) les coûts de main-d'œuvre, de matières premières et d'autres composantes des produits ou services de l'activité à l'étranger sont principalement payés ou réglés dans la monnaie locale de l'activité étrangère plutôt que dans la monnaie de présentation;
  - (e) les produits de l'activité à l'étranger sont essentiellement libellés dans des monnaies autres que la monnaie de présentation; et
  - (f) les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers sont isolés des opérations quotidiennes de l'activité à l'étranger plutôt que directement affectés par les opérations de l'activité à l'étranger.

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient présents pour classer une activité à l'étranger en une entité étrangère. La classification appropriée

de chaque activité peut, en principe, être établie à partir d'informations factuelles en rapport avec les indicateurs présentés ci-dessus. Dans certains cas, la classification d'une activité à l'étranger soit comme entité étrangère, soit comme partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers peut ne pas être évidente et l'exercice du jugement peut être nécessaire pour déterminer la classification appropriée.

**Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers**

37. **Les états financiers d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers doivent être convertis en utilisant les dispositions normatives et les procédures des paragraphes 16 à 32, comme si les opérations de l'activité à l'étranger avaient été celles de l'entité présentant les états financiers elle-même.**
38. Les éléments individuels des états financiers de l'activité à l'étranger sont convertis comme si l'ensemble des opérations avait été conclu par l'entité présentant elle-même les états financiers.
39. Le coût et l'amortissement des immobilisations corporelles sont convertis en appliquant le cours de change en vigueur à la date d'acquisition de l'actif ou, si l'actif est comptabilisé à la juste valeur, en utilisant le cours en vigueur à la date de l'évaluation. Le coût des stocks est converti selon le cours en vigueur au moment où ces coûts ont été encourus. La valeur de réalisation d'un actif est convertie en utilisant le cours de change en vigueur au moment où la valeur de réalisation nette a été déterminée. Par exemple, lorsque la valeur de réalisation nette d'un élément du stock est déterminée dans une monnaie étrangère, cette valeur est convertie en utilisant le cours de change en vigueur à la date à laquelle a été déterminée la valeur de réalisation nette. Par conséquent, le cours habituellement utilisé est le cours de clôture. Un ajustement peut être nécessaire pour réduire la valeur comptable d'un actif figurant dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers à sa valeur de réalisation nette même si aucun ajustement de cet ordre n'est nécessaire dans les états financiers de l'activité à l'étranger. Inversement, un ajustement dans les états financiers de l'activité à l'étranger peut devoir être repris dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers.
40. Pour des raisons pratiques, on utilise souvent un cours approchant le cours en vigueur à la date de l'opération; par exemple, on pourrait utiliser le cours moyen d'une semaine ou d'un mois pour l'ensemble des opérations, dans chaque monnaie étrangère, réalisées au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen d'une période n'est pas fiable.

**Entités étrangères**

41. **Pour convertir les états financiers d'une entité étrangère afin de les incorporer dans ses états financiers, l'entité présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes:**
- (a) **les actifs et passifs de l'entité étrangère, tant monétaires que non monétaires, doivent être convertis au cours de clôture;**
  - (b) **les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis aux cours de change en vigueur à la date des opérations, sauf lorsque l'entité étrangère présente ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste, auquel cas les éléments de produits et de charges doivent être convertis au cours de clôture; et**
  - (c) **tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans l'actif net/situation nette jusqu'à la sortie de l'investissement net.**
42. Pour une analyse du retraitement des états financiers d'entités étrangères qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste se référer au paragraphe 52.
43. Lors de la conversion des flux de trésorerie, c'est-à-dire des entrées et sorties de trésorerie, d'une entité étrangère 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 étrangère contrôlée 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.
44. Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change effectifs, par exemple un cours moyen pour l'exercice, est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits et de charges d'une activité à l'étranger.
45. La conversion des états financiers d'une entité étrangère conduit à la comptabilisation d'écarts de change provenant des éléments suivants:
- (a) la conversion des éléments de produits et de charges au cours de change en vigueur à la date des opérations et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture;
  - (b) la conversion de l'investissement net d'ouverture dans l'entité étrangère à un cours de change différent de celui auquel il était précédemment présenté; et



- (c) d'autres modifications de l'actif net/situation nette dans l'entité étrangère.

Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés en produits ou charges de l'exercice parce que les variations du cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs soit de l'entité étrangère soit de l'entité présentant les états financiers. Lorsqu'une entité étrangère est consolidée sans être totalement détenue, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux intérêts minoritaires sont affectés aux intérêts minoritaires et présentés en tant que tels dans l'état de la situation financière consolidé.

46. Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une entité étrangère et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette entité étrangère sont traités soit:
- (a) comme des actifs et des passifs de cette entité étrangère et convertis au cours de clôture conformément au paragraphe 41; soit
  - (b) comme des actifs et passifs de l'entité présentant les états financiers, qui soit sont déjà libellés dans la monnaie de présentation soit sont des éléments non monétaires en monnaie étrangère présentés en utilisant le cours de change en vigueur à la date de l'opération conformément au paragraphe 20(b).
47. L'incorporation des états financiers d'une entité étrangère dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes et opérations internes à une entité économique (voir IPSAS 6 et la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités*).
48. Toutefois, un écart de change qui apparaît sur un élément monétaire interne à une entité économique, que ce soit à long ou à court terme, ne peut être compensé par un montant correspondant provenant d'autres soldes internes à cette entité économique, car l'élément monétaire représente un engagement de convertir une monnaie en une autre et expose l'entité présentant les états financiers à un profit ou à une perte du fait des fluctuations monétaires. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé en produits ou en charges ou, s'il se produit dans les circonstances décrites aux paragraphes 27 et 29, il est classé en actif net/situation nette jusqu'à la sortie de l'investissement net.
49. Lorsque les états financiers d'une entité étrangère sont établis à une date différente de celle de l'entité présentant les états financiers, l'entité étrangère prépare souvent des états établis à la même date que l'entité présentant les états financiers, pour permettre leur incorporation dans les

états financiers de cette dernière. Lorsque cela s'avère impraticable, IPSAS 6 autorise l'utilisation d'états financiers établis à une date différente, à condition que l'écart ne soit pas supérieur à trois mois.

50. En cas de différence entre la date de reporting de l'entité présentant les états financiers et celle de l'entité étrangère, les actifs et les passifs de l'entité étrangère sont convertis au cours de change en vigueur à la date de reporting de l'entité étrangère.
51. Des ajustements sont effectués le cas échéant pour les fluctuations importantes des cours de change jusqu'à la date de reporting de l'entité présentant les états financiers conformément à IPSAS 6 et IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées*.
52. **Les états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être retraités selon les normes appropriées qui traitent de la présentation des états financiers dans les économies hyperinflationnistes, avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'entité qui présente les états financiers. Lorsque l'économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité étrangère cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon les normes appropriées traitant de la présentation des états financiers dans les économies hyperinflationnistes, elle doit utiliser les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la date de cette interruption en tant que coûts historiques pour la conversion dans la monnaie de présentation de l'entité qui présente ses états financiers.**
53. Une économie hyperinflationniste est une économie dans laquelle la monnaie perd son pouvoir d'achat à un rythme tel que la comparaison de montants résultant d'opérations et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant le même exercice, est trompeuse.
54. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays, qui comprennent notamment les éléments suivants:
  - (a) la population préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou dans une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement dépensés pour maintenir le pouvoir d'achat;
  - (b) la population 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 durant 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%.

#### Sortie d'une entité étrangère

- 55. **Lors de la sortie d'une entité étrangère, le montant cumulé des écarts de change qui ont été différés et qui se rapportent à cette entité étrangère doit être comptabilisé en charges ou en produits du même exercice que celui au cours duquel le profit ou la perte sur la sortie a été comptabilisé.**
- 56. Une entité peut procéder à la sortie de sa participation dans une entité étrangère par la vente, la liquidation, le remboursement des apports en capital ou par l'abandon de tout ou partie de cette entité. Le paiement d'un dividende est considéré comme une sortie uniquement s'il constitue un remboursement de l'investissement. 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 entité étrangère ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune partie du profit ou de la perte de change différé n'est comptabilisée à la date de la réduction.

#### Changement de classification d'une activité à l'étranger

- 57. **Lorsqu'il y a un changement de classification d'une activité à l'étranger, les procédures de conversion applicables à la nouvelle classification doivent être appliquées à compter de la date du changement de classification.**
- 58. Un changement dans la façon dont une activité à l'étranger est financée et exploitée par rapport à l'entité qui présente les états financiers peut conduire à un changement dans la classification de cette activité à l'étranger.
- 59. Lorsqu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers est reclassée comme entité étrangère, les écarts de change provenant de la conversion des actifs non monétaires à la date de la reclassification sont classés en actif net/situation nette. Lorsqu'une entité étrangère est reclassée comme activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers, les montants convertis concernant les éléments non monétaires à la date du changement sont traités comme étant le coût historique de ces éléments dans l'exercice au cours duquel le changement a lieu, et, lors des exercices ultérieurs. Les écarts de change qui ont été différés ne sont pas comptabilisés en produits ou en charges tant que cette activité n'est pas sortie.

## Ensemble des Variations des Cours des Monnaies Étrangères

### Effets fiscaux des écarts de change

60. 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 la Norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

### Informations à fournir

61. **L'entité doit fournir les éléments suivants:**
- (a) **le montant des écarts de change figurant dans le solde net de l'exercice;**
  - (b) **les écarts de change nets inscrits en tant que composante distincte dans l'actif net/situation nette, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice; et**
  - (c) **le montant des écarts de change survenus au cours de l'exercice qui sont compris dans la valeur comptable d'un actif conformément à l'autre traitement autorisé au paragraphe 31.**
62. **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.**
63. **Lorsqu'il y a un changement dans la classification d'une activité à l'étranger importante, une entité doit indiquer:**
- (a) **la nature du changement de classification;**
  - (b) **la raison du changement;**
  - (c) **l'effet du changement de classification sur l'actif net/situation nette; et**
  - (d) **l'effet qu'aurait eu ce changement, s'il s'était produit à l'ouverture du premier exercice présenté, sur le solde net de chaque exercice antérieur présenté.**
64. **Lorsque des ajustements du goodwill et de la juste valeur résultant de l'acquisition d'une entité étrangère sont comptabilisés, l'entité doit indiquer la méthode choisie pour convertir ces ajustements conformément au paragraphe 46.**

65. Une entité est également encouragée à fournir des informations sur sa politique en matière de gestion du risque de change.

### **Dispositions Transitoires**

66. **Lorsqu' une entité applique pour la première fois la présente Norme, elle devra, sauf si le montant ne peut être déterminé raisonnablement, classer séparément et présenter le solde cumulé, en début d'exercice, des écarts de change différés et inscrits en actif net/situation nette au cours des exercices antérieurs.**

### **Date d'entrée en vigueur**

67. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
68. 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.

### 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 étrangères*. Les principales différences entre IPSAS 4 et IAS 21 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 d'IAS 21. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "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 "entreprise," "produit," "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres."
- IPSAS 4 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 21 (paragraphe 9).
- Le paragraphe 31 d'IPSAS 4 impose, dans des circonstances particulières, d'incorporer au coût de l'actif correspondant les écarts de change résultant d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie. IAS 21 impose en outre que cette incorporation à l'actif ne puisse être supérieure au plus faible du coût de remplacement et de la valeur recouvrable de l'actif. Le Comité entend traiter cette problématique dans une future norme sur la dépréciation d'actifs.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income", respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 d'IAS 23 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 5**

**COÛTS D'EMPRUNT**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–4
DÉFINITIONS .....	5–13
Coûts d'emprunt .....	6
Entité économique .....	7–9
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	10
Entreprises publiques .....	11
Actif net/situation nette .....	12
Actifs qualifiés .....	13
COÛTS D'EMPRUNT – TRAITEMENT DE RÉFÉRENCE .....	14–16
Comptabilisation .....	14–15
Informations à fournir .....	16
COÛTS D'EMPRUNT – AUTRE TRAITEMENT AUTORISÉ .....	17–40
Comptabilisation .....	17–39
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
Informations à fournir .....	40
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	41
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR .....	42–43
COMPARAISON AVEC IAS 23	

---



## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 5

### COÛTS D'EMPRUNT

*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**

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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 Reporting financier des entreprises publiques publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
4. La présente Norme ne traite pas du coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette. Lorsque des juridictions appliquent des prélèvements sur capitaux aux entités individuelles, il conviendra de faire preuve de jugement pour déterminer si cette charge répond à la définition des coûts d'emprunt ou s'il convient de la traiter comme un coût réel ou calculé de l'actif net/situation nette.

## Définitions

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

Les **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 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 **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.

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 soumise au contrôle d'une autre entité (dénommée l'entité contrôlante).

Une **entité contrôlante** est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.

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.

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.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une 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 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.

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 l'exercice lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.**

#### **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" est utilisé pour définir, pour les besoins de la communication d'informations financières, un groupe d'entités composé de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
8. D'autres termes seront 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 à la fois des objectifs commerciaux et de politique sociale. Par exemple, un service public de logement peut être une entité économique constituée d'entités proposant des logements moyennant un loyer symbolique, 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 leur 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. 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.

### **Actif net/situation nette**

12. L'expression "actif net/situation nette" est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**
15. Selon le traitement de référence, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

### Informations à fournir

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 l'exercice au cours duquel 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus.
20. **Lorsque 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 l'exercice 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'un exercice, 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 l'exercice, 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'un exercice donné ne doit pas**

**excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.**

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 certaines 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'un exercice, 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 cet exercice.
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 l'exercice au cours duquel 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 prévue 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.

**Informations à fournir**

40. **Les états financiers doivent fournir les informations suivantes:**
- (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 l'exercice; 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 un changement de méthode comptable, les entités sont encouragées à ajuster leurs états**

**financiers conformément à la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. 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 exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. 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.

### 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 d'IAS 23 a été intégré à IPSAS 5 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 5 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 23. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "état de la performance financière," "état de la situation financière" et "actif net/situation nette" dans IPSAS 5. Les termes équivalents dans IAS 23 sont "entreprise," "produit," "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres."
- IPSAS 5 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 23 (paragraphe 5).

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income", respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## IPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET COMPTABILISATION DES ENTITÉS CONTRÔLÉES

### Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, 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 d'IAS 1 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 6**

**ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET  
COMPTABILISATION DES ENTITÉS CONTRÔLÉES**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
CHAMP D'APPLICATION .....	1–7
DÉFINITIONS.....	8–14
Entité économique .....	9–11
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	12
Entreprises publiques.....	13
Actif net/situation nette.....	14
PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS.....	15–20
PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS .....	21–38
Établir le contrôle d'une autre entité pour les besoins de l'information financière .....	26–38
Contrôle pour les besoins de l'information financière.....	28–32
Pouvoir réglementaire et capacité d'influence de la commande publique	33
Détermination de l'existence du contrôle pour les besoins de l'information financière .....	34–38
PROCÉDURES DE CONSOLIDATION.....	39–52
COMPTABILISATION DES ENTITÉS CONTRÔLÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS D'UNE ENTITÉ CONTRÔLANTE.....	53–56
INFORMATIONS A FOURNIR.....	57
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	58–60
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	61–62
COMPARAISON AVEC IAS 27	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 6

### ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET COMPTABILISATION DES ENTITÉS CONTRÔLÉES

*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 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 doit être également appliquée à la comptabilisation d’entités contrôlées dans les états financiers individuels de l’entité contrôlante.**
3. Les états financiers consolidés sont inclus dans le terme “ états financiers ” de la Préface aux Normes comptables internationales du secteur public. En conséquence, les états financiers consolidés sont établis selon les Normes comptables internationales du secteur public.
- 4. La présente Norme s’applique à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés, ainsi qu’à la comptabilisation des entités contrôlées, par toutes les entités du secteur public autres que les entreprises publiques.**
5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l’International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 Reporting financier des entreprises publiques publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s’appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu’elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline ) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
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 dans les états financiers individuels de l’entité contrôlante. 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 a une ou plusieurs entités contrôlées 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 dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante de ses participations dans des entreprises publiques.

7. La présente Norme ne traite pas:
- (a) des méthodes de comptabilisation de 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 internationale IAS 22 *Regroupements d'entreprises*);
  - (b) de la comptabilisation des participations dans des entités associées (voir la norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées*); ni
  - (c) de la comptabilisation de participations dans des coentités (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités*).

## Définitions

8. 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 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.

Une **entité associée** est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.



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

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

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.

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.

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.

La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée 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. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour

**résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.**

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.

Un **détenteur** dans une coentité est un participant à une coentité qui n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le **contrôle conjoint** est le partage en vertu d'un accord irrévocable du contrôle d'une activité.

Une **coentité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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 **intérêts minoritaires** sont la 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.

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

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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

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.

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.

#### Entité économique

9. Dans la présente Norme, le terme “ entité économique ” sert à définir, pour les besoins de l'information financière, un groupe d'entités composées de l'entité contrôlante et d'entités contrôlées.
10. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment “ entité administrative, “ entité financière ,” “ entité consolidée ” et “ groupe .”
11. Une entité économique peut comprendre des entités poursuivant à la fois des objectifs commerciaux et 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

12. 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

13. 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 présente Norme fournit des commentaires 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**

14. L'expression " actif net/situation nette " est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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 des états financiers consolidés**

15. **Une entité contrôlante, à l'exception du cas mentionné au paragraphe 16, doit présenter des états financiers consolidés.**
16. **Il n'est pas nécessaire qu'une entité contrôlante, qui est une entité contrôlée détenue totalement ou quasi totalement, présente des états financiers consolidés, à condition qu'il soit peu probable que des utilisateurs de ces états financiers existent, 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. Cette entité contrôlante doit 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. Le nom et l'adresse principale de son entité contrôlante, qui présente des états financiers consolidés, doivent également être fournis.**
17. Les utilisateurs des états financiers d'une entité contrôlante sont généralement intéressés par les affaires financières de l'entité économique dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin peut être 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.
18. Une entité contrôlante qui est elle-même détenue totalement par une autre entité peut ne pas toujours être tenue de présenter des états financiers consolidés puisque de tels états ne sont pas nécessairement imposés par son entité contrôlante et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux satisfaits par les états financiers consolidés de son entité contrôlante. Toutefois, dans le secteur public, de nombreuses entités contrôlantes qui sont détenues totalement ou quasi totalement 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 nombreuses juridictions, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.

19. Dans certains pays, une entité contrôlante est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi totalement par une autre entité et 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.
20. 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 juridiction 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.

#### **Périmètre des états financiers consolidés**

21. **Une entité contrôlante qui publie des états financiers consolidés doit consolider toutes les filiales, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 22.**
22. **Une entité contrôlée doit être exclue de la consolidation lorsque:**
  - (a) **le contrôle est destiné à être temporaire parce que l'entité contrôlée est acquise et détenue dans l'unique perspective de sa sortie ultérieure dans un avenir proche; ou**
  - (b) **l'entité contrôlée est soumise à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités.**
23. Ces entités contrôlées doivent être comptabilisées comme des participations. La Norme comptable internationale IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* fournit des commentaires sur la comptabilisation des participations.
24. Un exemple de contrôle temporaire serait le cas où une entité contrôlée est acquise dans l'intention ferme de s'en défaire à court terme. 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. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue 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.

25. Une entité peut être soumise à de fortes restrictions qui empêchent l'autre entité d'obtenir des avantages de ses activités. Par exemple, un État étranger peut placer sous séquestre les actifs opérationnels d'une entité contrôlée étrangère. Dans ce cas, il est peu probable que le contrôle existe et les procédures de consolidation de la présente Norme ne s'appliquent plus.

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

26. 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).
27. 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

28. 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.
29. 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.
30. 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.
31. 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.

32. 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**

33. 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. 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**

34. 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 35 et 36 proposent des commentaires en vue de déterminer l'existence ou l'inexistence du contrôle pour les besoins de l'information financière.
35. 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.

36. Lorsque l'une ou plusieurs des conditions mentionnées au paragraphe 35 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 d'exploitation et d'investissement de l'autre entité.
- (b) L'entité a le pouvoir d'opposer son droit de veto, de 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 " <sup>1</sup> (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

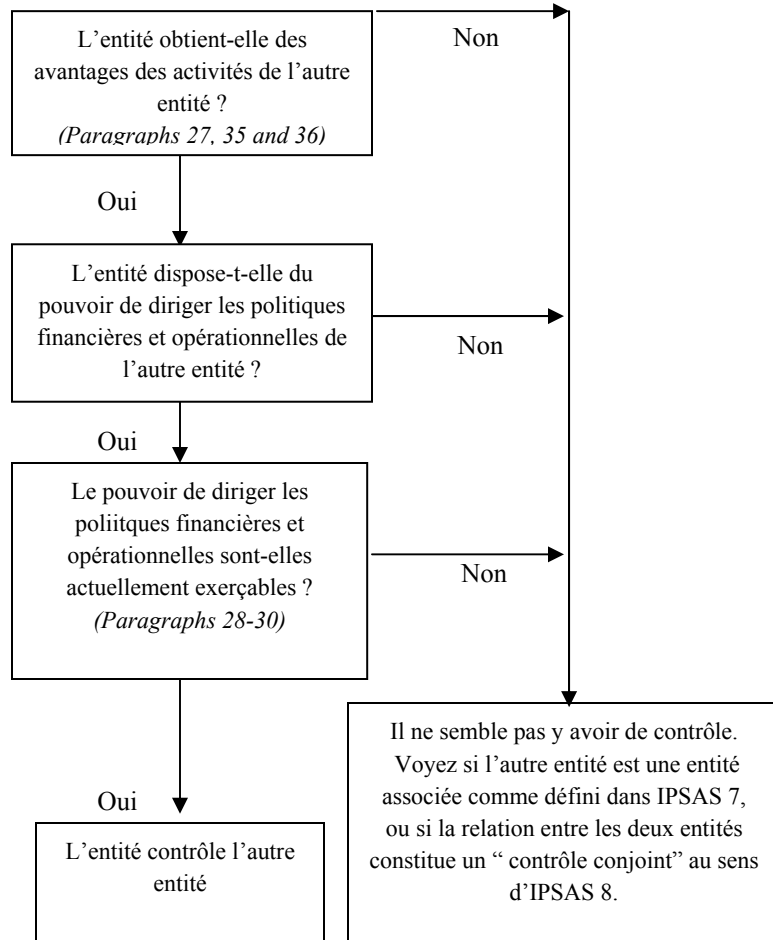
*Indicateurs relatifs aux avantages*

- (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.
37. 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 26 à 36.

---

<sup>1</sup> 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 s à l'organe de direction.

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



38. 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. Par exemple, des informations ventilées peuvent aider à expliquer l'importance de différentes activités au sein de l'entité économique.

### **Procédures de consolidation**

39. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées sont regroupés ligne à ligne en additionnant les éléments semblables d'actifs, de passifs, d'actif net/situation nette, 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 (IAS 22 fournit des commentaires sur le traitement du goodwill en résultant);
  - (b) les intérêts minoritaires dans le solde net de l'exercice des entités contrôlées consolidées sont identifiés et soustraits du solde net de l'entité économique afin d'obtenir le solde net attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante; et
  - (c) les intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette des entités contrôlées consolidées sont identifiés et présentés dans l'état de la situation financière consolidé séparément des passifs et de l'actif net/situation nette de l'entité contrôlante. Les intérêts minoritaires dans l'actif net/situation nette comprennent:
    - (i) le montant à la date du regroupement d'origine (IAS 22 fournit des commentaires sur le calcul de ce montant); et
    - (ii) la part des minoritaires dans les mouvements de l'actif net/situation nette depuis la date du regroupement.
40. La Norme comptable internationale IAS 12 Impôts sur le résultat fournit des commentaires sur la comptabilisation des impôts à payer soit par l'entité contrôlante soit par ses entités contrôlées lors de la distribution à l'entité contrôlante des excédents conservés dans les entités contrôlées.

41. **Les soldes et opérations entre entités au sein d'une même entité économique et les plus-values latentes en résultant doivent être intégralement éliminés. Les pertes latentes résultant d'opérations au sein de l'entité économique doivent également être éliminées, sauf si le coût d'origine ne peut pas être recouvré.**
42. Les soldes et opérations entre entités au sein de la même entité économique, et notamment les ventes, transferts et produits comptabilisés à la suite d'une affectation ou autre autorisation budgétaire, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les excédents latents résultant d'opérations au sein de l'entité économique qui sont compris dans la valeur comptable d'actifs, tels que les stocks et les immobilisations corporelles, sont intégralement éliminés. Les déficits latents résultant d'opérations au sein de l'entité économique qui viennent en déduction de la valeur comptable des actifs sont également éliminés, sauf si le coût ne peut pas être recouvré. IAS 12 fournit des commentaires sur la comptabilisation des différences temporelles qui naissent de l'élimination des excédents et déficits latents résultant d'opérations au sein de l'entité économique.
43. **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 et autres événements significatifs qui se sont produits 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.**
44. Les états financiers de l'entité contrôlante et de ses entités contrôlées utilisés pour la préparation des états financiers consolidés sont généralement établis à la même date. Lorsque les dates de reporting sont différentes, l'entité contrôlée prépare souvent, pour les besoins de la consolidation, des états à la même date que l'entité économique. Lorsque ceci s'avère praticable, des états financiers établis à des dates de reporting différentes peuvent être utilisés, à condition que l'écart n'excède pas trois mois. Le principe de cohérence et de permanence exige que la durée des exercices et les écarts entre les dates de clôture soient inchangés d'un exercice à l'autre.
45. **Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des opérations et autres événements semblables dans des circonstances similaires. Si l'utilisation de méthodes comptables uniformes (autres que les conventions comptables) s'avère impraticable pour établir les états financiers consolidés, ce fait doit être indiqué, de même que les proportions des éléments des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.**
46. Si un membre de l'entité économique utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des

opérations et des événements semblables dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers lorsqu'ils sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés.

47. Le solde net d'une entité contrôlée est inclus dans les états financiers consolidés à compter de la date de prise d'effet du contrôle. Le solde des activités opérationnelles d'une entité contrôlée sortie est inclus dans l'état de la performance financière consolidé jusqu'à la date de sortie, qui est la date à laquelle l'entité contrôlante cesse d'avoir le contrôle de l'entité contrôlée. La différence entre les produits de la sortie de l'entité contrôlée et la valeur comptable de ses actifs après déduction de ses passifs à la date de sortie est comptabilisée dans l'état de la performance financière consolidé, en tant qu'excédent ou déficit net de sortie de l'entité contrôlée. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers d'un exercice à l'autre, un complément d'information est souvent fourni sur l'effet de l'acquisition et de la sortie d'entités contrôlées sur la situation financière à la date de reporting et sur les résultats de l'exercice, ainsi que sur les montants correspondants de l'exercice précédent.
48. A compter de la date à laquelle une entité cesse de répondre à la définition d'entité contrôlée et à laquelle elle cesse d'être une entité associée selon les termes d'IPSAS 7 ou une entité contrôlée conjointement selon les termes d'IPSAS 8, elle doit être comptabilisée en tant que participation. IAS 39 fournit des commentaires sur la comptabilisation des participations.
49. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle elle cesse d'être une entité contrôlée est considérée comme son coût par la suite.
50. **Les intérêts minoritaires doivent être présentés dans l'état de la situation financière consolidé séparément des passifs et de l'actif net/situation nette de l'entité contrôlante. Les intérêts minoritaires dans le solde net de l'entité économique doivent également être présentés séparément.**
51. 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 et sont capables de le faire. Si l'entité contrôlée dégage par la suite des excédents, les intérêts majoritaires se voient allouer la totalité de ces excédents jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été recouvrée.
52. Si une entité contrôlée a des actions de préférence cumulatives en circulation qui sont détenues hors de l'entité économique, l'entité contrôlante calcule sa quote-part des excédents ou des pertes après

ajustement pour tenir compte des dividendes de préférence de l'entité contrôlée, que ceux-ci aient été décidés ou non.

### **Comptabilisation des entités Contrôlées Dans Les Etats Financiers Individuels D'une Entité Controlante**

53. **Dans les états financiers individuels d'une entité contrôlante, les entités contrôlées incluses dans les états financiers consolidés doivent être:**
  - (a) **comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 7; ou**
  - (b) **comptabilisées en tant que participations.**
54. **Les entités contrôlées exclues de la consolidation doivent être comptabilisées en tant que participations dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante.**
55. On peut trouver des informations sur la comptabilisation des participations dans les normes comptables nationales et/ou internationales.
56. Dans de nombreux pays, une entité contrôlante présente des états financiers individuels distincts afin de satisfaire à des dispositions légales ou autres.

### **Informations à fournir**

57. **Outre les informations imposées par le paragraphe 16, les informations suivantes doivent être fournies:**
  - (a) **dans les états financiers consolidés, une liste des entités contrôlées significatives, comprenant le nom, la juridiction dans laquelle l'entité contrôlée opère (lorsque celle-ci diffère de celle 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);**
  - (b) **dans les états financiers consolidés, le cas échéant:**
    - (i) **les raisons de la non-consolidation d'une entité contrôlée;**
    - (ii) **le nom de toute entité contrôlée dans laquelle l'entité contrôlante détient une part d'intérêt et/ou des droits de vote de 50 %, accompagné d'une explication de la manière dont le contrôle existe;**
    - (iii) **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**

- (iv) **l'effet de l'acquisition et de la sortie d'entités contrôlées sur la situation financière à la date de reporting, sur les résultats de l'exercice et sur les montants correspondants de l'exercice précédent; et**
- (c) **dans les états financiers individuels de l'entité contrôlante, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les entités contrôlées.**

### **Dispositions Transitoires**

- 58. **Les entités ne sont pas tenues de se conformer aux dispositions du paragraphe 41 relatives à l'élimination des soldes et des opérations 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.**
- 59. Les entités contrôlantes qui adoptent la présente Norme 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 58 prévoit des assouplissements dans l'exigence d'élimination intégrale des soldes et opérations entre entités appartenant à la même entité économique.
- 60. **Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 58, 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.**

### **Date d'entrée en vigueur**

- 61. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
- 62. 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, postérieurement à 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.



### Comparaison avec IAS 27

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 27 *États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales*. Les principales différences entre IPSAS 6 et IAS 27 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 27 a été intégré à IPSAS 6 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 6 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 27. 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," "entité contrôlante" et "entité contrôlée" dans IPSAS 6. Les termes équivalents dans IAS 27 sont "entreprise," "produit,"<sup>1</sup> "compte de résultat," "bilan," "capitaux propres," "société mère" et "filiale."
- IPSAS 6 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 27 (paragraphe 8).
- 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 exercices commençant dans les trois années suivant la date de première adoption de la présente Norme.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income", respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## **IPSAS 7—COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES ENTITÉS ASSOCIÉES**

### **Remerciements**

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 28 *Comptabilisation des participations dans des entreprises associées* 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 d'IAS 28 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 7**

**COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES  
ENTITÉS ASSOCIÉES**

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
CHAMP D'APPLICATION .....	1–5
DÉFINITIONS .....	6–17
Méthode du coût .....	7
Entité économique .....	8–10
Méthode de la mise en équivalence .....	11
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	12
Entreprises publiques .....	13
Actif net/situation nette .....	14
Influence notable .....	15–17
ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS .....	18–22
ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS DU DÉTENTEUR.....	23–28
MODALITÉS D'APPLICATION DE LA MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE .....	29–37
Pertes de valeur .....	37
IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT .....	38
ÉVENTUALITÉS .....	39
INFORMATIONS A FOURNIR .....	40–42
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR .....	43–44
COMPARAISON AVEC IAS 28	

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 7

## COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES ENTITÉS ASSOCIÉES

*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. Toute entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d’exercice doit appliquer la présente Norme à la comptabilisation par un détenteur de participations dans des entités associées si la participation dans l’entité associée entraîne la détention d’une part d’intérêt sous la forme de détention de parts ou d’un autre instrument de détention.**
2. La présente Norme fournit la base de la comptabilisation de parts d’intérêt dans des entités associées. Autrement dit, la participation dans l’autre entité confère au détenteur les risques et les avantages inhérents à la détention d’une part d’intérêt. La présente Norme ne s’applique qu’aux participations dans l’instrument de détention (ou son équivalent) de l’entité détenue. Par instrument de détention, 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 du détenteur peut être mesurée de façon fiable. Lorsque la structure de détention est mal définie, il peut s’avérer impossible d’obtenir une évaluation fiable de la part d’intérêt.
3. 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 sont pas réciproques, 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.

4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

### Définitions

6. **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 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). C'est pourquoi les opérations et les événements sont enregistrés dans la comptabilité et 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.

Une **entité associée** est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

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

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.

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.

La méthode du coût est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est enregistrée au coût. L'état de la performance financière ne reflète les produits liés à la participation que dans la mesure où le détenteur reçoit des distributions provenant du cumul des excédents nets de l'entité détenue après la date d'acquisition.

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.

La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée 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. L'état de la performance financière reflète la quote-part du détenteur dans les résultats des opérations de l'entité détenue.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

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 **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.

Un **détenteur** dans une coentité est un participant à une coentité qui n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Une **coentité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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.

Le **solde net** comprend les composantes suivantes:

- (a) le solde des activités ordinaires; et
- (b) les éléments extraordinaires.

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

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.

**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.**

#### **Méthode du coût**

7. Selon la méthode du coût, un détenteur enregistre sa participation dans l'entité détenue au coût. Le détenteur ne comptabilise un produit que dans la mesure où il est en droit de recevoir des distributions provenant du cumul des excédents nets de l'entité détenue 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.

#### **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.

#### **Méthode de la mise en équivalence**

11. Selon la méthode de la mise en équivalence, la participation est initialement comptabilisée au coût et sa valeur comptable est augmentée ou diminuée de manière à tenir compte de la quote-part détenue par le détenteur dans le solde net de l'entité détenue après la date d'acquisition. Les distributions reçues de l'entité détenue réduisent la valeur comptable de la participation. Des ajustements de la valeur comptable peuvent également être nécessaires pour des modifications du taux de participation du détenteur dans l'entité détenue dues à des variations des capitaux propres de l'entité détenue qui n'ont pas été incluses dans l'état de la performance financière. Parmi ces variations, on trouve les effets des réévaluations des immobilisations corporelles et financières, des différences de conversion de monnaies étrangères, et des différences provenant de regroupements d'entreprises.

#### **Avantages économiques futurs ou potentiel de service**

12. 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

13. 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 comptabilisation 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.

### 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.

### Influence notable

15. Le fait qu'un détenteur ait ou non une influence notable sur l'entité détenue est une question de jugement fondée sur la nature de la relation entre le détenteur et l'entité détenue et sur la définition de l'influence notable dans la présente Norme. La présente Norme ne s'applique qu'aux entités associées dans lesquelles une entité détient une part d'intérêt.
16. L'existence de l'influence notable d'un détenteur est habituellement mise en évidence de l'une des façons suivantes:
  - (a) représentation au conseil d'administration ou dans l'organe de direction équivalent de l'entité détenue;
  - (b) participation au processus d'élaboration des politiques;

- (c) opérations significatives entre le détenteur et l'entité détenue;
  - (d) échange de personnels dirigeants; ou
  - (e) fourniture d'informations techniques essentielles.
17. Si la part d'intérêt du détenteur revêt la forme d'actions et s'il détient, directement ou indirectement par des entités contrôlées, au moins 20 % des droits de vote de l'entité détenue, le détenteur est présumé détenir une influence notable, sauf s'il peut être clairement démontré que ce n'est pas le cas. Inversement, si le détenteur détient, directement ou indirectement par le biais d'entités contrôlées, moins de 20% des droits de vote dans l'entité 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 détenteur n'empêche pas nécessairement que le détenteur ait une influence notable.

### États financiers consolidés

18. **Une participation dans une entité associée doit être comptabilisée dans les états financiers consolidés selon la méthode de la mise en équivalence, sauf si la participation est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans un avenir proche, auquel cas elle devra être comptabilisée selon la méthode du coût.**
19. La comptabilisation du produit sur la base des distributions reçues peut ne pas constituer une évaluation adéquate du produit revenant à un détenteur du fait de sa participation dans une entité associée, parce que les distributions reçues peuvent n'avoir que peu de rapport avec la performance de l'entité associée. En particulier, lorsque l'entité associée poursuit un but non lucratif, la performance de la participation sera déterminée par des facteurs tels que le coût des produits et la livraison globale des services. Comme le détenteur exerce une influence notable sur l'entité associée, il a une part de responsabilité dans la performance de l'entité associée et, en conséquence, dans la rentabilité de sa participation. Le détenteur prend en compte les conséquences de cette responsabilité en élargissant le périmètre de ses états financiers consolidés en y incluant sa quote-part du solde net de cette entité associée et fournit ainsi une analyse des bénéfices et de l'investissement à partir desquels il est possible de calculer des ratios plus utiles. 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 net du détenteur.
20. Une participation dans une entité associée est comptabilisée en utilisant la méthode du coût lorsqu'elle est soumise à des restrictions durables fortes qui altèrent significativement sa capacité à transférer des fonds ou à fournir d'autres avantages non financiers au détenteur ou pour son compte. Les participations dans des entités associées sont également comptabilisées

selon la méthode du coût lorsque la participation est acquise et détenue dans l'unique perspective d'une sortie ultérieure dans un avenir proche.

21. **Un détenteur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle:**
- (a) **il cesse d'avoir une influence notable dans une entité associée mais conserve, en tout ou partie, sa participation; ou**
  - (b) **l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence n'est plus appropriée parce que l'entité associée est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de manière importante sa capacité à transférer des fonds ou à fournir d'autres avantages non financiers au détenteur ou pour son compte.**

**La valeur comptable de la participation à cette date est considérée constituer son coût par la suite.**

22. Une entité doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence si des restrictions durables fortes ont pour effet d'empêcher totalement ou presque totalement l'entité détenue de transférer des fonds ou de fournir au détenteur d'autres avantages non financiers. Lorsque l'entité associée ne poursuit pas de but lucratif (comme une agence d'aide sociale, par exemple), il est possible qu'elle ne puisse transférer de fonds au détenteur tout en restant capable de fournir à des bénéficiaires des services correspondant aux objectifs du détenteur.

### **États financiers individuels du détenteur**

23. **Une participation dans une entité associée incluse dans les états financiers individuels d'un détenteur qui publie des états financiers consolidés doit être:**
- (a) **soit comptabilisée en utilisant la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût, selon celle qui est retenue pour l'entité associée dans les états financiers consolidés du détenteur;**
  - (b) **soit comptabilisée comme une participation.**
24. On peut trouver des informations sur la comptabilisation des participations dans les normes comptables nationales et/ou internationales.
25. La préparation d'états financiers consolidés ne fait pas obstacle, en elle-même, à la nécessité de présenter des états financiers individuels pour un détenteur.
26. **Une participation dans une entité associée incluse dans les états financiers d'un détenteur qui ne publie pas d'états financiers consolidés doit être:**

- (a) **soit comptabilisée en utilisant la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût, selon celle qui est appropriée pour l'entité associée et si le détenteur publie des états financiers consolidés**
  - (b) **soit comptabilisée comme une participation.**
27. On peut trouver des informations sur la comptabilisation des participations dans les normes comptables nationales et/ou internationales.
28. Un détenteur qui détient des participations dans des entités associées peut ne pas publier d'états financiers consolidés parce qu'il n'a pas d'entités contrôlées. Il convient qu'un tel détenteur fournisse la même information sur ses participations dans les entités associées que les entités qui publient des états financiers consolidés.

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

29. De nombreuses procédures appropriées pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation établies par IPSAS 6. En outre, les concepts généraux sous-jacents aux procédures de consolidation utilisées lors de l'acquisition d'une entité contrôlée sont adoptés pour l'acquisition d'une participation dans une entité associée.
30. **Lorsqu'une entité associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, les excédents et déficits latents résultant de toutes les opérations entre un détenteur (ou ses entités contrôlées consolidées) et ses entités associées doivent être éliminés à hauteur du pourcentage d'intérêt du détenteur dans l'entité associée. Les déficits latents ne doivent pas être éliminés pour la part correspondant à la dépréciation de l'actif transféré que l'opération a mise en évidence.**
31. Une participation dans une entité associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle elle répond à la définition d'une entité associée. La Norme comptable internationale IAS 22 Regroupements d'entreprises contient des directives pour la comptabilisation de tout écart (positif ou négatif) entre le coût d'acquisition et la quote-part du détenteur dans les justes valeurs des actifs identifiables nets de l'entité associée. Des ajustements appropriés sont apportés à la quote-part du détenteur dans les soldes postérieurs à l'acquisition pour tenir compte:
- (a) de la dépréciation des actifs amortissables, sur la base de leurs justes valeurs; et
  - (b) de l'amortissement de la différence entre le coût de la participation et la quote-part du détenteur dans les justes valeurs des actifs identifiables nets.

32. Ce sont les états financiers les plus récents de l'entité associée qui sont utilisés par le détenteur pour appliquer la méthode de la mise en équivalence; ils sont habituellement établis à la même date que les états financiers du détenteur. Lorsque les dates de reporting du détenteur et de l'entité associée sont différentes, l'entité associée prépare souvent, à l'usage du détenteur, des états à la même date que les états financiers du détenteur. Quand ceci s'avère impraticable, il est possible d'utiliser des états financiers établis à des dates de reporting différentes. Le principe de cohérence et de permanence des méthodes exige que la durée des exercices et toute différence entre les dates de reporting soient les mêmes d'un exercice à l'autre.
33. Lorsqu'on utilise des états financiers avec des dates de reporting différentes, des ajustements sont effectués pour tenir compte de l'effet de tout événement ou opération important entre le détenteur et l'entité associée se produisant entre la date de reporting des états financiers de l'entité associée et celle des états financiers du détenteur;
34. Les états financiers du détenteur sont généralement préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des opérations et événements semblables se produisant dans des circonstances analogues. Dans de nombreux cas, si une entité associée utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées par le détenteur pour des opérations et événements similaires se produisant dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés aux états financiers de l'entité associée lorsque le détenteur les utilise pour appliquer la méthode de mise en équivalence. Si le calcul de ces ajustements s'avère impraticable, ce fait est généralement mentionné.
35. Si une entité associée a des actions de préférence cumulatives en circulation, détenues par des intérêts tiers, le détenteur calcule sa quote-part des excédents ou déficits nets après ajustements en fonction des dividendes préférentiels, que ces dividendes aient ou non été déclarés.
36. Si, selon la méthode de la mise en équivalence, la quote-part du détenteur dans les déficits d'une entité associée est égale ou supérieure à la valeur comptable de la participation, le détenteur cesse habituellement de prendre en compte sa quote-part dans les pertes à venir. La participation est alors présentée pour une valeur nulle. Les pertes supplémentaires sont provisionnées dans la mesure où le détenteur a assumé des obligations ou a effectué des paiements pour le compte de l'entité associée afin de remplir les obligations de cette dernière que le détenteur a garanties ou pour lesquelles il s'est engagé, par quelque moyen que ce soit. Si l'entité associée enregistre ultérieurement des excédents, le détenteur ne reprend en compte sa quote-part dans ces excédents que lorsque celle-ci a dépassé sa quote-part des déficits nets non comptabilisées.

**Dépréciations**

37. S'il existe un indice qu'une participation dans une entité associée a pu perdre de la valeur, l'entité doit considérer les normes nationales et/ou internationales pertinentes pour comptabiliser cette dépréciation.

**Impôts sur le résultat**

38. La Norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat* contient des directives pour la comptabilisation des impôts sur le résultat liés aux participations dans des entités associées.

**Éventualités**

39. Selon les normes appropriées traitant des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, le détenteur communique:
- (a) sa quote-part des passifs éventuels d'une entité associée pour laquelle il est aussi éventuellement responsable;
  - (b) les passifs éventuels qui proviennent du fait que le détenteur est solidairement responsable de tous les passifs de l'entité associée; et
  - (c) la quote-part des actifs éventuels d'une entité associée.

**Informations à fournir**

40. **Les informations suivantes doivent être fournies:**
- (a) **une liste et une description appropriées des entités associées importantes, y compris la quote-part d'intérêt dans le capital et, si elle est différente, celle des droits de vote détenus; et**
  - (b) **les méthodes utilisées pour comptabiliser ces participations.**
41. **Les participations dans les entités associées comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence doivent être classées dans les actifs non courants et être présentées comme un élément distinct dans l'état de la situation financière. La quote-part du détenteur dans les soldes nets de ces participations doit être présentée comme un poste distinct de l'état de la performance financière. La quote-part du détenteur dans les éléments extraordinaires ou provenant des exercices antérieurs doit également être présentée séparément.**
42. La Norme comptable internationale du service public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* impose également de présenter la quote-part des soldes nets des entités associées comptabilisés en utilisant la méthode de mise en équivalence dans l'état de la performance financière.

**Date D'entrée en vigueur**

43. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
44. 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.

### Comparaison avec IAS 28

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 28 *Comptabilisation des participations dans des entreprises associées*. Les principales différences entre IPSAS 7 et IAS 28 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 entités associées dès lors que le détenteur détient une part d'intérêt dans l'entité 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'entité associée ait une structure de capitaux propres formelle ou mesurable de manière fiable.
- IPSAS 7 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 28. 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 7. Les termes équivalents dans IAS 28 sont "entreprise," "produit,"<sup>1</sup> "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres."
- IPSAS 7 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 28 (paragraphe 6).
- A l'instar d'IAS 28, la présente Norme permet la comptabilisation par la méthode du coût ou par la méthode de la mise en équivalence de toute participation dans une entité associée incluse dans les états financiers individuels d'un détenteur qui émet des états financiers consolidés. La Norme comptable internationale IAS 28 permet également de comptabiliser ces participations dans des entités associées comme des actifs financiers disponibles à la vente, comme décrit dans la Norme comptable internationale IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*. A l'inverse, la présente Norme permet de comptabiliser ces participations de la même manière que d'autres participations présentées dans les états financiers du détenteur.

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income", respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit.."



## IPSAS 8—INFORMATION FINANCIÈRE RELATIVE AUX PARTICIPATIONS DANS DES COENTITÉS

### Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 31 *Information financière relative aux participations dans des coentreprises* 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 d'IAS 31 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 8**

**INFORMATION FINANCIÈRE RELATIVE AUX  
PARTICIPATIONS DANS DES COENTITÉS**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
CHAMP D'APPLICATION .....	1–4
DÉFINITIONS.....	5–17
Accord irrévocable.....	6–9
Entité économique .....	10–12
Formes de coentités .....	13–14
Avantages économiques futurs ou potentiel de service .....	15
Entreprises publiques.....	16
Actif net/situation nette.....	17
ACTIVITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT .....	18–22
ACTIFS CONTRÔLÉS CONJOINTEMENT .....	23–29
ENTITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT .....	30–50
ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS D'UN COPARTICIPANT .....	36–49
Traitement de référence - consolidation proportionnelle .....	36–42
Autre traitement autorisé - méthode de la mise en équivalence.....	43–45
Exceptions au traitement de référence et à l'autre traitement autorisé .....	46–49
États financiers individuels d'un coparticipant.....	50
OPÉRATIONS ENTRE UN COPARTICIPANT ET UNE COENTITÉ .....	51–53
COMPTABILISATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS D'UN DÉTENTEUR DE SA PARTICIPATION DANS UNE COENTITÉ .....	54–55
GESTIONNAIRES DE COENTITÉS .....	56–57
INFORMATIONS À FOURNIR.....	58–62
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	63–65
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	66–67
COMPARAISON AVEC IAS 31	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 8

### INFORMATION FINANCIÈRE RELATIVE AUX PARTICIPATIONS DANS DES COENTITÉS

*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 à la comptabilisation des participations dans des coentités et la présentation de l’actif, du passif, des produits et des charges de la coentité dans les états financiers des coparticipants et des détenteurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentité.**
2. La présente Norme fournit la base de comptabilisation des participations dans des coentités.
3. La présente Norme s’applique à toutes les entités du secteur public à l’exception des entreprises publiques.
4. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l’International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s’appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu’elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

#### 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 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.

Une entité associée est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée ni une coentité du détenteur.

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

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

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

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.

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.

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.

La **méthode de la mise en équivalence** (aux fins de la présente Norme) est une méthode de comptabilisation et de présentation 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 coparticipant dans l'actif net/situation nette de l'entité contrôlée conjointement. L'état de la performance financière reflète la quote-part du coparticipant dans les résultats de l'entité contrôlée conjointement.

Les **charges** sont des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

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.

Un **détenteur** dans une coentité est un participant à une coentité qui n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le **contrôle conjoint** est le partage en vertu d'un accord irrévocable du contrôle d'une activité.

Une **coentité** est un accord liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

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.**

**La consolidation proportionnelle est une méthode de comptabilisation et de présentation 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.**

**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.**

**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 coparticipant est un participant à une coentité qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.**

#### **Accord irrévocable**

6. L'existence d'un accord irrévocable permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entités associées sur lesquelles le détenteur exerce une influence notable (voir Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités 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 services gouvernementaux peuvent conclure un accord formalisé de constitution d'une coentité 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 le contrôle conjoint ne sont pas des coentités.
7. La preuve de l'accord peut être apportée de différentes façons, par exemple par un contrat conclu entre les coparticipants ou par le procès-verbal de leurs discussions. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans la réglementation, les statuts ou les règlements de la coentité. 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 coentité;
  - (b) la désignation du conseil d'administration ou d'un autre organe de direction similaire de la coentité et les droits de vote des coparticipants;
  - (c) les apports en capital des coparticipants; et
  - (d) le partage entre les coparticipants de la production, des produits, des charges, des soldes ou des flux de trésorerie de la coentité.
8. L'accord établit le contrôle conjoint sur la coentité. Une telle disposition prévoit qu'aucun des coparticipants 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 coentité et qui nécessitent le consentement de tous les coparticipants ainsi que les décisions qui nécessitent le consentement d'une majorité déterminée des coparticipants.
9. L'accord peut identifier l'un des coparticipants comme le gestionnaire ou le gérant de la coentité. Le gestionnaire ne contrôle pas la coentité mais agit en vertu des pouvoirs qui lui ont été délégués, conformément aux politiques financières et opérationnelles dont sont convenus les coparticipants selon l'accord. Si le gestionnaire a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'activité, il contrôle la coentité et celle-ci est alors une entité contrôlée du gestionnaire et non une coentité.

#### **Entité économique**

10. 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.
11. D'autres termes sont parfois utilisés pour désigner une entité économique, et notamment "entité administrative," "entité financière," "entité consolidée" et "groupe."
12. 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.

#### **Formes de coentités**

13. 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.

14. Les coentités revêtent diverses formes et structures. La présente Norme 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 coentités et répondent à leur définition. Toutes les coentités partagent les caractéristiques suivantes:
  - (a) deux coparticipants ou plus sont liés par un accord; et
  - (b) l'accord établit le contrôle conjoint.

#### **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 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.



### Actif net/situation nette

17. L'expression " actif net/situation nette " est le terme utilisé dans la présente Norme pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total des actifs 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.

### Activités contrôlées conjointement

18. L'activité de certaines coentités implique l'utilisation des actifs et autres ressources des coparticipants, 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 coparticipants eux-mêmes. Chaque coparticipant 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 coentité peuvent être réalisées par le personnel des coparticipants parallèlement aux activités similaires du coparticipant. L'accord de coentité prévoit généralement un mode de partage, entre les coparticipants, des produits tirés de la vente ou de la fourniture de la production ou du service conjoints et de toute charge encourue en commun.
19. Un exemple d'activité contrôlée conjointement est celui où deux coparticipants ou plus regroupent leurs activités, ressources et compétences pour produire, commercialiser et distribuer conjointement un produit particulier, tel un avion. Chacun des coparticipants 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. 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 coparticipant 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.
20. **En ce qui concerne sa participation dans les activités contrôlées conjointement, un coparticipant doit comptabiliser dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:**
  - (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 coentité.**

21. Étant donné que les actifs, passifs, produits (s'il y en a) et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers individuels du coparticipant et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coparticipant présente des états financiers consolidés.
22. Une comptabilité distincte peut ne pas être imposée à la coentité et des états financiers peuvent ne pas être préparés par celle-ci. Toutefois, les coparticipants peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentité.

### **Actifs contrôlés conjointement**

23. Certaines coentités impliquent le contrôle conjoint et souvent la codétention par les coparticipants d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentité et qui lui sont dévolus à ces fins. Les actifs servent à procurer des avantages aux coparticipants. Chaque coparticipant peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges encourues.
24. Ces coentités n'impliquent pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité ou d'une structure financière distincte des coparticipants eux-mêmes. Chaque coparticipant exerce, par le moyen de sa quote-part dans l'actif contrôlé conjointement, un contrôle sur sa part dans les avantages économiques futurs ou dans le potentiel de service.
25. 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 coparticipant 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 dans les secteurs du pétrole, du gaz naturel et de l'extraction de minéraux impliquent des actifs contrôlés conjointement; par exemple, un certain nombre de sociétés pétrolières peuvent contrôler et exploiter conjointement un oléoduc. Chaque coparticipant utilise l'oléoduc pour transporter son propre produit, en contrepartie de quoi il assume une part convenue des charges liées à l'exploitation 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.
26. **En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coparticipant doit comptabiliser dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:**
- (a) **sa quote-part dans les actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs;**
  - (b) **tout passif qu'il encourt;**
  - (c) **sa quote-part dans tout passif qu'il encourt conjointement avec les autres coparticipants de la coentité;**
  - (d) **tout produit issu de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentité ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentité; et**
  - (e) **toute charge encourue au titre de sa participation dans la coentité.**
27. Pour ce qui concerne sa participation dans les actifs contrôlés conjointement, chaque coparticipant inclut dans sa comptabilité et comptabilise dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:
- (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) tout passif 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 coparticipant relativement à la coentité;
  - (d) tout produit provenant de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentité ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentité; et
  - (e) toute charge qu'il a encourue relativement à sa participation dans la coentité, 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.
28. Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers individuels du coparticipant et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés, aucun ajustement ou autre

procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coparticipant présente des états financiers consolidés.

29. Le traitement des actifs contrôlés conjointement rend compte de la substance, de la réalité économique et, généralement, de la forme juridique de la coentité. Une comptabilité distincte pour la coentité elle-même peut se limiter aux charges qui sont encourues en commun par les coparticipants 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 coentité, même si les coparticipants préparent des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentité.

### **Entités contrôlées conjointement**

30. Une entité contrôlée conjointement est une coentité qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coparticipant détient une part d'intérêt. L'entité fonctionne de la même manière que d'autres entités, sauf qu'un accord entre les coparticipants établit un contrôle conjoint des opérations de l'entité.
31. L'entité contrôlée conjointement contrôle les actifs de la coentité, 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 coentité. Chaque coparticipant a droit à une quote-part dans les résultats de l'entité contrôlée conjointement, même si certaines entités contrôlées conjointement prévoient également le partage de la production de la coentité.
32. 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.
33. De nombreuses entités contrôlées conjointement sont en substance similaires aux coentités définies comme des activités contrôlées conjointement ou des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, les coparticipants peuvent transférer un actif contrôlé conjointement, comme une route, à une entité contrôlée conjointement, pour des raisons fiscales ou autres. De même, les coparticipants 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.

34. Une entité détenue conjointement tient sa propre comptabilité et prépare et présente des états financiers de la même manière que d'autres entités, conformément aux normes comptables appropriées.
35. Généralement, chaque coparticipant apporte de la trésorerie ou d'autres ressources à l'entité contrôlée conjointement. Ces apports sont compris dans la comptabilité du coparticipant et comptabilisés dans ses états financiers individuels comme une participation dans l'entité contrôlée conjointement.

## États financiers consolidés d'un coparticipant

### Traitement de référence—Consolidation proportionnelle

36. **Dans ses états financiers consolidés, un coparticipant doit présenter sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux modes de présentation de la consolidation proportionnelle.**
37. Lors de la présentation, dans ses états financiers consolidés, de sa participation dans une entité contrôlée conjointement, il est essentiel qu'un coparticipant 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 coentité. Dans une entité contrôlée conjointement, un coparticipant 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 coentité. Cette substance et cette réalité économique sont traduites dans les états financiers consolidés du coparticipant, lorsque le coparticipant présente 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 consolidé du coparticipant 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 consolidé du coparticipant 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 coparticipant peut regrouper, ligne par ligne, sa quote-part de chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments similaires dans ses états financiers consolidés. Par exemple, il peut regrouper sa quote-part des

stocks de l'entité contrôlée conjointement avec les stocks de l'entité économique et sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments correspondants de l'entité économique. Ou bien, le coparticipant peut inclure des postes distincts, dans ses états financiers consolidés, pour sa quote-part des actifs, passifs, charges et produits de l'entité contrôlée conjointement. Par exemple, il peut faire apparaître sa quote-part des actifs courants de l'entité contrôlée conjointement, de façon séparée, parmi les actifs courants de l'entité économique; il peut présenter sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement, de façon séparée, parmi les immobilisations corporelles de l'entité économique. Ces deux formats de présentation aboutissent à la présentation de montants identiques de produits et de charges nets; 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 coparticipant 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 coparticipant 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 coparticipant sort sa participation ou lorsque l'entité contrôlée conjointement se voit imposer des restrictions externes telles qu'elle n'est plus en mesure d'atteindre ses objectifs.

#### **Autre traitement autorisé - méthode de la mise en équivalence**

43. **Dans ses états financiers consolidés, un coparticipant doit présenter sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence.**
44. Certains coparticipants utilisent la méthode de la mise en équivalence décrite dans IPSAS 7 pour présenter leurs participations dans des entités contrôlées conjointement. L'utilisation de la méthode de la mise en équivalence est préconisée 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 coparticipants 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 aux fins de la présentation des participations dans des entités contrôlées conjointement.

45. **Le coparticipant 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 au traitement de référence et à l'autre traitement autorisé**

46. Les parts d'intérêt suivantes doivent être comptabilisées comme des participations:
- (a) **une participation dans une entité contrôlée conjointement qui est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans un avenir proche; et**
  - (b) **une participation dans une entité contrôlée conjointement soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds ou à procurer d'autre avantages non financiers au coparticipant.**
47. Les normes comptables nationales et/ou internationales contiennent des indications sur la comptabilisation des participations.
48. L'utilisation de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence n'est pas appropriée lorsque la participation dans une entité contrôlée conjointement est acquise et détenue exclusivement en vue de sa sortie ultérieure dans un avenir proche. Ceci n'est pas non plus approprié lorsque l'entité contrôlée conjointement est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds ou à procurer d'autres avantages non financiers au coparticipant.
49. **A compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une entité contrôlée d'un coparticipant, le coparticipant comptabilise sa participation selon IPSAS 6.**

#### **États financiers individuels d'un coparticipant**

50. Dans certaines juridictions, le coparticipant peut, en vertu de dispositions juridiques ou autres, présenter des états financiers individuels. De tels états financiers individuels sont préparés afin de répondre à divers besoins, les pratiques en matière d'information financière variant selon les juridictions. Par conséquent, la présente Norme n'indique aucune préférence pour un traitement particulier.

### **Opérations entre un coparticipant et une coentité**

51. **Lorsqu'un coparticipant apporte ou vend des actifs à une coentité, la comptabilisation d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de l'opération doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentité conserve les actifs, et à la condition que le coparticipant ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coparticipant doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coparticipants. Le coparticipant 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**
52. **Lorsqu'un coparticipant achète des actifs à une coentité, il ne doit pas comptabiliser la quote-part des excédents de la coentité dans la transaction jusqu'à ce qu'il revende les actifs à un tiers indépendant. Un coparticipant doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces opérations de la même manière que les profits, sauf 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.**
53. Pour apprécier si une opération entre un coparticipant et une coentité met en évidence une dépréciation d'actif, le coparticipant détermine la valeur recouvrable de l'actif selon les commentaires pertinents sur la dépréciation d'actifs. Afin de déterminer la valeur d'utilité, les flux de trésorerie futurs attendus de l'actif sont estimés sur la base de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie in fine par la coentité.

### **Comptabilisation dans les états financiers d'un détenteur de sa participation dans une coentité**

54. **Un détenteur qui détient une participation dans une coentité sans la contrôler conjointement doit comptabiliser sa participation dans ses états financiers consolidés selon IPSAS 7.**
55. La Norme comptable internationale IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation fournit des indications sur la comptabilisation des participations dans une coentreprise lorsque le détenteur n'exerce ni un contrôle conjoint, ni une influence notable sur celle-ci.

### **Gestionnaires de coentités**

56. **Les gestionnaires ou gérants d'une coentité doivent comptabiliser leurs honoraires conformément aux normes appropriées en matière de comptabilité des produits d'opérations avec contrepartie directe.**



57. Un ou plusieurs coparticipants peuvent agir à titre de gestionnaire ou de gérant d'une coentité. Les gestionnaires perçoivent généralement des rémunérations de gestion pour de telles fonctions. Les rémunérations sont comptabilisées en charges par la coentité.

### Informations à fournir

58. **Selon les normes relatives aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels, le coparticipant doit indiquer:**
- (a) **séparément du montant déterminé pour les autres éventualités, le montant global déterminé pour les éventualités suivantes, à moins que la probabilité de sortie pour règlement ne soit faible:**
    - (i) **toute éventualité encourue par le coparticipant au titre de ses participations dans des coentités et sa quote-part dans chacune des éventualités encourues conjointement avec d'autres coparticipants;**
    - (ii) **sa quote-part des éventualités des coentités elles-mêmes, pour lesquelles il pourrait être éventuellement responsable; et**
    - (iii) **les éventualités qui découlent du fait que le coparticipant est éventuellement responsable des passifs des autres coparticipants d'une coentité; 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 coparticipant au titre de ses participations dans des coentités et sa quote-part dans chacun des actifs éventuels détenus conjointement avec d'autres coparticipants; et**
    - (ii) **sa quote-part des actifs éventuels qu'il détient dans les coentités elles-mêmes.**
59. Un coparticipant doit indiquer, séparément du montant des autres engagements, le montant global des engagements suivants au titre de ses participations dans des coentités:
- (a) **tout engagement en capital pris par le coparticipant au titre de ses participations dans des coentités et sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coparticipants; et**

- (b) **sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentités elles-mêmes.**
60. **Un coparticipant doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentités importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement. Un coparticipant, 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, doit 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 coentités.**
61. **Un coparticipant qui ne publie pas d'états financiers consolidés parce qu'il n'a pas d'entité contrôlée doit présenter les informations requises aux paragraphes 58, 59 et 60 (si applicable).**
62. Il convient qu'un coparticipant qui n'émet pas d'états financiers consolidés parce qu'il n'a pas d'entités contrôlées, présente, à l'égard de ses participations dans des coentités, les mêmes informations que celles fournies par les coparticipants qui publient des états financiers consolidés.

### **Dispositions Transitoires**

63. **Les entités qui adoptent le traitement de référence défini dans la présente Norme ne sont pas tenues d'éliminer les soldes et les opérations entre elles, leurs entités contrôlées et les entités qu'elles contrôlent conjointement pour les exercices débutant à une date tombant dans les trois ans suivant la date de première adoption de la présente Norme.**
64. Les entités qui adoptent la présente Norme peuvent avoir de nombreuses entités contrôlées et contrôlées conjointement, avec un grand nombre d'opérations entre ces entités. 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 63 prévoit une dispense temporaire de l'obligation d'éliminer intégralement les soldes et opérations entre les entités et leurs entités contrôlées conjointement.
65. **Lorsque des entités appliquent la disposition transitoire du paragraphe 63, elles doivent indiquer le fait que les soldes et les opérations intervenant entre des entités n'ont pas tous été éliminés.**

### **Date d'entrée en vigueur**

66. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2001. Une application anticipée est encouragée.**
67. 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.

### Comparaison avec IAS 31

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 31 *Information financière relative aux participations dans des coentreprises*. Les principales différences entre IPSAS 8 et IAS 31 sont les suivantes.

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 31 a été intégré à IPSAS 8 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 8 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 31. 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 8. Les termes équivalents dans IAS 31 sont "entreprise," "produit,"<sup>1</sup> "compte de résultat," "bilan" et "capitaux propres."
- IPSAS 8 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 31 (paragraphe 5).
- IPSAS 8 contient une définition de la coentité différente de celle d'IAS 31. L'expression "accord contractuel" a été remplacée par "accord irrévocable."
- IPSAS 8 comprend une disposition transitoire qui permet aux entités qui adoptent le traitement de référence de ne pas éliminer tous les soldes et les opérations entre entités de l'entité économique pour les exercices commençant dans les trois ans de la date de première adoption de la présente Norme.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## IPSAS 9—PRODUIT 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 d'IAS 18 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 9**

**PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE  
DIRECTE**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application .....	1–10
Définitions .....	11–13
Produits .....	12–13
Évaluation des produits .....	14–17
Identification de l'opération .....	18
Prestation de services .....	19–27
Vente de marchandises .....	28–32
Intérêts, redevances et dividendes .....	33–38
Informations à fournir .....	39–40
Date d'entrée en vigueur .....	41–42
Annexe	
Comparaison avec ias 18	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 9

### PRODUIT DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

*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**

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 l'exercice 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 “ produit, ” 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 indications 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 événements suivants:**

- (a) **les prestations de services;**
  - (b) **les ventes 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales). La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
  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; aux cours 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'un seul exercice ou sur plusieurs exercices. 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 d'actifs de l'entité par des tiers donne lieu à un produit sous la forme:
  - (a) d'intérêts – rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie ou de sommes dues 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 Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 *Contrats de location*<sup>1</sup>);
    - (ii) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées*); et
    - (iii) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans les Normes relatives aux *Immobilisations corporelles*);
  - (b) 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

---

<sup>1</sup> IPSAS 13 *Contrats de location* a été approuvé par le PSC et sera publié fin 2001.

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:

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

**Les termes définis dans 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 du produit 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 opération 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 opération générant un produit. 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 opération générant un produit. Le produit est évalué à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférés. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, le produit est évalué à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférés.

### Identification de l'opération

18. Les critères de comptabilisation de la présente Norme sont en général appliqués séparément à chaque opération. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation aux éléments séparément identifiables d'une opération unique afin de refléter la substance de cette opération. 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 l'exercice au cours duquel le service sera exécuté. A l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs opérations regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des opérations considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette opération; dans ce cas, les deux opérations 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 opération peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont satisfaites:**
- (a) **le montant du produit 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 l'opération et les coûts d'achèvement de l'opération peuvent être évalués de manière fiable.**
20. La comptabilisation des produits en fonction du degré d'avancement de l'opération est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, le produit est comptabilisé lors des exercices au cours desquels 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 des produits sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'un exercice. IPSAS 11 *Contrats de construction* 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 opération 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 du produit comptabilisé à l'origine.
22. Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables lorsqu'elle est d'accord avec d'autres parties à l'opération sur les points suivants:
  - (a) les droits que chaque partie peut faire valoir concernant le service à fournir et à recevoir par les parties;
  - (b) le paiement devant être échangé; et
  - (c) les modalités et les conditions du règlement.

En général, 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 l'opération ne peut pas être estimé de façon fiable.

23. Le degré d'avancement d'une opération peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de l'opération, 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 l'opération. 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 l'opération.

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 opération, 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 l'opération 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. **Le produit provenant de la vente de biens doit être comptabilisé 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 a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés;**
  - (c) **le montant du produit 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 l'opération 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 le produit n'est pas comptabilisé. Une entité peut conserver un risque important inhérent à la propriété 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 cas d'exécution non satisfaisante, non couverte par les dispositions normales de garantie;
  - (b) lorsque la réalisation du produit d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur du produit lié 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 un produit est comptabilisé. 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 ne pas être probable avant que la contrepartie soit reçue ou tant qu'une incertitude n'est pas 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 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 du produit comptabilisé à l'origine.

### Informations à fournir

39. **Une entité doit fournir les informations suivantes:**
  - (a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des opérations impliquant la prestation de services;**
  - (b) **le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de l'exercice, y compris les produits provenant:**
    - (i) **des prestations de services;**
    - (ii) **des ventes de biens;**
    - (iii) **des intérêts;**
    - (iv) **des redevances; et**
    - (v) **des dividendes ou leurs équivalents; et**
  - (c) **le montant des produits 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 exercices ouverts à compter du 1er 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 exercices ouverts 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) de 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 l'exercice au cours duquel 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 opérations 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 opérations 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, l'opération constitue un accord de financement et ne génère pas de produit.

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'un exercice à l'autre, le produit est comptabilisé sur une base linéaire sur l'exercice durant lequel les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'un exercice 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 actualisée 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 l'opération 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 quelconque autre accord de partage bénéficiaire. 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 d'IPSAS 9 diffère de celui d'IAS 18 et cette différence indique clairement qu'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 d'IAS 18 fait référence aux "activités ordinaires."
- Au moment de publier cette norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IAS 41 *Agriculture*, aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 9 ne reflète pas les amendements relatifs à IAS 18 suite à la publication de la Norme comptable internationale IAS 41.
- IPSAS 9 contient également un commentaire supplémentaire à ceux d'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 d'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 ÉCONOMIES 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) 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 d'IAS 29 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—PSAS 10**

**INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES  
HYPERINFLATIONNISTES**

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
CHAMP D'APPLICATION .....	1-6
DÉFINITIONS .....	7
LE RETRAITEMENT DES ÉTATS FINANCIERS.....	8-36
État de la situation financière .....	14-28
État de la performance financière .....	29
Excédent ou déficit de la situation monétaire nette .....	30-31
Tableau des flux de trésorerie.....	32
Données comparatives .....	33
États financiers consolidés.....	34-35
Sélection et utilisation de l'indice général des prix .....	36
ÉCONOMIES CESSANT D'ÊTRE HYPERINFLATIONNISTES.....	37
INFORMATIONS À FOURNIR.....	38-39
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	40-41
ANNEXE - RETRAITEMENT DES ÉTATS FINANCIERS	
COMPARAISON AVEC IAS 29	

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—PSAS 10

## INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

*Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères grass, 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 qui présente ses états financiers dans la monnaie 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 le même exercice, 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 durant 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 entités qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une 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 l'exercice où elle identifie l'existence de l'hyperinflation dans le pays dans la monnaie duquel elle présente ses états financiers.
6. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

### 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 l'argent détenu et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants d'argent 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 facteurs généraux 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 qui présente ses comptes dans 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 exercices antérieurs, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de reporting.**
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'un exercice 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 termes de l'unité 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 comprennent les fonds détenus et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés 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 le premier exercice 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 être indisponible pour les exercices dont un retraitement des immobilisations corporelles est imposé par la présente Norme. Dans ce rare cas, il peut être nécessaire d'utiliser une estimation fondée, par exemple, sur les mouvements des taux de change entre la monnaie de présentation 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 modification et doit être réduit, 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 entité 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'entité 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 du même exercice. Cette partie des coûts d'emprunt est comptabilisée en charges dans l'exercice 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 du paiement et non de la date d'acquisition.
26. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* permet à une entité d'inclure les écarts de change sur emprunts dans la valeur comptable des actifs à la suite d'une forte et récente dévaluation. Une telle pratique ne convient pas à une entité qui présente ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste lorsque la valeur comptable de l'actif est retraitée à compter de la date d'acquisition.
27. A l'ouverture du premier exercice de l'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 exercices précédents est éliminée. Les soldes non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants de l'état de la situation financière retraité.

28. A la fin du premier exercice et au cours des exercices ultérieurs, 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 l'exercice ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les mouvements de l'actif net/situation nette au cours de l'exercice sont indiqués selon IPSAS 1.

#### **État de la performance financière**

29. 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.

#### **Excédent ou déficit de la situation monétaire nette**

30. 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. Cet excédent ou ce déficit de la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des excédents/déficits cumulés et des éléments de l'état de la performance financière et de l'ajustement des actifs et passifs liés à l'indice. L'excédent ou le déficit peut être estimé en appliquant la variation d'un indice général des prix à la moyenne pondérée pour l'exercice de la différence entre les actifs monétaires et les passifs monétaires.
31. 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 l'excédent ou le déficit 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 l'excédent ou le déficit de la situation monétaire nette.

#### **Tableau des flux de trésorerie**

32. 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**

33. Les données comparatives de l'exercice précédent, qu'elles aient été établies selon la méthode du coût historique ou selon celle du coût actuel, sont retraitées par application d'un indice général des prix, pour que les états financiers comparés soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice. L'information qui est fournie pour les exercices précédents est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

**États financiers consolidés**

34. 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.
35. 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**

36. 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 entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une même économie utilisent le même indice.

**Économies cessant d'être hyperinflationnistes**

37. **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 l'exercice précédent comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.**

**Informations à fournir**

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 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 l'exercice et de l'exercice précédent.**
39. 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**

40. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
41. 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****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 l'exercice 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 l'exercice, lorsque l'indice général de l'inflation était de 170.
- L'indice général des prix s'élevait à 120 en début d'exercice, à 180 en fin d'exercice et à 150 en moyenne sur l'exercice.
- Les produits et charges, hors amortissements, sont présumés avoir été encourus régulièrement au cours de l'exercice.
- Des actifs dont le coût historique s'élève à 7 500 ont été complètement amortis et mis au rebut; leur valeur de récupération était nulle.

### Information financière dans un contexte d'hyperinflation

#### Exemple

État de la situation financière	1.1.X0 (selon PSAS 12)	31.12.X0 (sans retraitement)	Facteur d'indexation	31.12.X0 (selon IPSAS 12)	Excédent/déficit de la situation monétaire nette
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
<b>Total des actifs</b>	<b><u>30 000</u></b>	<b><u>32 000</u></b>		<b><u>42 118</u></b>	
Emprunts	<b><u>26 000</u></b>	<b><u>26 000</u></b>	–	<b><u>26 000</u></b>	
<b>Actif net</b>					
Report à nouveau	<b>4 000</b>	<b>4 000</b>	180/120	6 000 <i>Retraité</i>	(2 000)
Excédent net de l'exercice (voir ci-dessous)		2 000	Voir ci-dessous	10 118	1 100
	<b><u>4 000</u></b>	<b><u>6 000</u></b>		<b><u>16 118</u></b>	<b><u>9 218</u></b>
<b>État de la performance financière</b>					
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				9 218	
Excédent de l'exercice		<b><u>2 000</u></b>		<b><u>10 118</u></b>	<b><u>(1 100)</u></b>

N.B.: 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 cet exemple, les éléments de produits et de charges, hors amortissement, sont encourus régulièrement sur l'exercice et un taux d'inflation moyen a été appliqué. L'excédent sur la situation monétaire nette a été obtenu indirectement (voir dernière colonne) par application de l'indice général des prix aux éléments non monétaires de l'état de la performance financière et de l'état de la situation financière (voir 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 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*. Les principales différences entre IPSAS 10 et IAS 29 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux d'IAS 21 a été intégré à IPSAS 10 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 10 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 29. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit,"<sup>1</sup> "état de la performance financière," "état de la situation financière" et "actif net/situation nette" dans IPSAS 10. Les termes équivalents dans IAS 29 sont "entreprise," "produit," "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.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 d'IAS 11 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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,” “IASF,” “IASCB” 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 11**

**CONTRATS DE CONSTRUCTION**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–3
DÉFINITIONS .....	4–11
Contrats de construction .....	5–10
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 PRÉVUS .....	44–48
CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS .....	49
INFORMATIONS À FOURNIR .....	50–56
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR .....	57–58
ANNEXE	
COMPARAISON AVEC IAS 11	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 11

## CONTRATS DE CONSTRUCTION

*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 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 la base pour la 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 oeuvre dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des exercices différents.

Dans de nombreuses juridictions, 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 l'exercice au cours duquel les travaux de construction sont exécutés et de la comptabilisation des charges liées.

Dans certaines juridictions, 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 exercices au cours desquels 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## 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 contraignant 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 cette juridiction, 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 nombreuses juridictions, 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 construction**

12. De manière générale, les dispositions de la présente Norme s'appliquent 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 afférant 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 convenus 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) **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, 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 levées. 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'un exercice à l'autre. A titre d'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'un exercice ultérieur à celui où le contrat a initialement été conclu;
  - (b) le montant des produits fixé dans le cadre d'un contrat à forfait, d'un contrat en régie ou d'un contrat à coût majoré peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ou autres;
  - (c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par le constructeur dans l'exécution du contrat; ou
  - (d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent ou diminuent à mesure que le nombre d'unités s'accroît ou se réduit.
19. Une modification est une instruction donnée par le client en vue d'un changement dans l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque:
- (a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification; et
  - (b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.
20. Une réclamation est un montant que le constructeur cherche à collecter auprès du client ou d'une autre partie à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter, par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque:
- (a) l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation; et
  - (b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.
21. Des primes de performance sont des suppléments payés au constructeur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance au

constructeur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque:

- (a) l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés; et
  - (b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.
22. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement à des sous-traitants par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits du constructeur aux 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 contractuelle 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 et de repliement d'installations, d'équipements et de matériaux sur le 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 contractuelle 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 se fonde 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 paie du personnel de construction. Les coûts attribuables à l'activité contractuelle 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 la norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 *Coûts d'emprunt*.

27. Les coûts spécifiquement facturables 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 contractuelle ou qui ne peuvent être affectés à un contrat donné 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 qui ne sont pas utilisés 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'un exercice ultérieur.

### **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 pour terminer le 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 sa performance pendant un exercice.
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 exercices au cours desquels les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière des exercices au cours desquels 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 l'activité future du 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 généralement en mesure d'effectuer des estimations fiables après avoir conclu un contrat qui établit:

- (a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire;
- (b) l'éventuelle contrepartie à échanger; et
- (c) les modalités et les conditions du règlement.

En général, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité réexamine, 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'avancement, 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. Parmi les coûts du contrat qui sont exclus figurent, par exemple:
- (a) des coûts du contrat qui portent sur l'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 oeuvre 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 l'exercice 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 se révéler probable que l'entité récupérera 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 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 seront 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'avancement 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 exercice en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'effet d'un changement dans les estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement dans les estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir la norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière de l'exercice durant lequel la modification est effectuée et au cours des exercices ultérieurs.

### Informations à fournir

50. **Une entité doit fournir les informations suivantes:**
- (a) **le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice;**
  - (b) **les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés dans l'exercice; 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 les informations suivantes:**
- (a) **le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif; et**
  - (b) **le montant brut dû au client 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) de 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) dépasse 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 et des facturations intermédiaires comptabilisés pour tous les contrats en cours dont 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 IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* fournit des informations sur la présentation des actifs et passifs éventuels. Les passifs éventuels et les actifs éventuels 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 exercices ouverts à compter du 1er 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 exercices ouverts 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.

Le 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 l'exercice, 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 l'exercice 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 (l'entrepreneur de construction) 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:

	<b>Année 1</b>	<b>Année 2</b>	<b>Année 3</b>
Montant initial des produits convenus dans le contrat	4 000	4 000	4 000
Variations dans les produits du contrat	<u>—</u>	<u>100</u>	<u>100</u>
Total des produits du contrat	<u>4 000</u>	<u>4 100</u>	<u>4 100</u>
Coûts du contrats encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	<u>5 957</u>	<u>2 032</u>	<u>—</u>
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, des charges et du bénéfice comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit:

	<b>A la date considérée</b>	<b>Comptabilisés au cours des exercices antérieurs</b>	<b>Comptabilisés pendant l'exercice en cours</b>
<b>Année 1</b>			
Produits (4 000 x 0,26)	1 040		1 040
Charges (8 050 x 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
<b>Année 2</b>			
Produits (4 100 x 0,74)	3 034	1 040	1 994
Charges (8 200 x 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
<b>Année 3</b>			
Produits (4 100 x 1,00)	4 100	3 034	1 066
Charges (8 200 x 1,00)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<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 s'élève à 9 000. L'estimation initiale du coût du contrat par le constructeur s'élève à 8 000. La construction du pont durera trois ans.

A 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:

	<b>Année 1</b>	<b>Année 2</b>	<b>Année 3</b>
Montant initial des produits convenus dans le contrat	9 000	9 000	9 000
Modification	<u>—</u>	<u>200</u>	<u>200</u>
Total des produits du contrat	<u>9 000</u>	<u>9 200</u>	<u>9 200</u>
Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée	2 093	6 168	8 200
Coûts du contrat à terminaison	<u>5 957</u>	<u>2 032</u>	<u>—</u>
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:

	<b>A la date considérée</b>	<b>Comptabilisés au cours des exercices antérieurs</b>	<b>Comptabilisés pendant l'exercice en cours</b>
<b>Année 1</b>			
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>
<b>Année 2</b>			
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>
<b>Année 3</b>			
Produits (9 200 x 1,00)	9 200	6 808	2 392
Charges (8 200 x 1,00)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<u>2 132</u>
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 l'exercice 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:

	<b>Contrat</b>			<b>Total</b>
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	
Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30	–	225	350	575
Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>910</u>
Coûts du contrat financés par autorisations budgétaires	<u>110</u>	<u>225</u>	<u>–</u>	<u>335</u>
Coûts du contrat encourus au cours de l'exercice	110	510	450	1 070
– comptabilisés en charges (para 30)	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>910</u>
– comptabilisés en tant qu'actif (para 35)		60	100	160
Produits du contrat (voir ci-dessus)	–	225	350	575
Facturations intermédiaires (para 52)	<u>–</u>	<u>225</u>	<u>330</u>	<u>555</u>
Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>20</u>	<u>20</u>
Avances (para 52)	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>–</u>

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants:

Produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice (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 calculés comme suit: (Note: *les produits du contrat pour B s'élèvent à 50 % des coûts du contrat*):

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>Total</b>
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 l'exercice 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'elle 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 encourus 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 comme suit:

CONTRATS DE CONSTRUCTION

	<b>Contrat</b>					<b>Total</b>
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	
Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30	145	520	380	200	55	1 300
Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Déficits attendus comptabilisés conformément au paragraphe 44	–	–	–	40	30	70
Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés	35	70	30	(90)	(30)	15
Coûts du contrat encourus au cours de l'exercice	110	510	450	250	100	1 420
Coûts du contrat encourus comptabilisés en charges du contrat au cours de l'exercice conformément au paragraphe 30	110	450	350	250	55	1 215
Coûts du contrat relatifs à l'activité future comptabilisés en tant qu'actif conformément au paragraphe 35	–	60	100	–	45	205
Produits du contrat (voir ci-dessus)	145	520	380	200	55	1 300
Facturations intermédiaires (para 52)	100	520	380	180	55	1 235
Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire	45	–	–	20	–	65
Avances (para 52)	–	80	20	–	25	125
Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants:						
Produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice (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 INDICUÉS SELON LES PARAGRAPHES 51(A), 53(A) ET 53(B) SONT CALCULÉS COMME SUIV:						
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>Total</b>
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
Montant dû par les clients	45	60	100	–	15	220
Montant dû aux clients	–	–	–	(20)	–	(20)

Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour l'exercice 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 d'IAS 21 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 d'IAS 11. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> et "état de la situation 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 audit contrat.
- IPSAS 11 inclut des exemples supplémentaires destinés à illustrer l'application de la Norme à des contrats de construction non commerciaux.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## IPSAS 12—STOCKS

### Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 2 (Révisée en 1993), *Stocks*, 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 d'IAS 2 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 12**

**STOCKS**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION.....	1–5
DÉFINITIONS.....	6–10
Stocks .....	7–10
ÉVALUATION DES STOCKS.....	11–36
Coût des stocks .....	13–24
Coûts d'acquisition.....	14–15
Coûts de transformation.....	16–19
Autres coûts .....	20–2
Coût des stocks d'un prestataire de services .....	23
Techniques d'évaluation du coût.....	24
Méthodes de détermination du coût.....	25–29
Valeur nette de réalisation .....	30–35
Distribution de biens à un coût nul ou symbolique.....	36
COMPTABILISATION EN CHARGES.....	37–39
INFORMATIONS À FOURNIR.....	40–45
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	46–47
COMPARAISON AVEC IAS 2	

---



# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 12

## STOCKS

*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 est de prescrire le traitement comptable applicable aux stocks selon le système du coût historique. 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 fournit également des indications sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

### 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 dans le contexte du système du coût historique pour la comptabilisation de stocks autres que:**
  - (a) **les 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) **les instruments financiers;**
  - (c) **le cheptel et les stocks de minerais, de produits agricoles et forestiers chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation; et**
  - (d) **les travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versé par les destinataires.**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
4. À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 1(c) peuvent être évalués à la valeur nette de réalisation. Tel est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minerais, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché homogène existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks sont exclus du champ d'application de la présente Norme.
5. Les stocks visés au paragraphe 1(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.

### Définitions

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

**Le coût de remplacement courant est le coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.**

**Les stocks sont des actifs:**

- (a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production;
- (b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services;
- (c) détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité; ou
- (d) en cours de production pour la vente ou la distribution.

**La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés d'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.**

**Les termes définis dans d'autres 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.**

### Stocks

7. 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 23, pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant (voir IPSAS 9 *Produits des opérations avec contrepartie directe*).
8. 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 aux clients (des services d'audit, par exemple) lorsque ces services sont vendus dans des conditions normales du marché; et
  - (i) des terrains/biens immobiliers détenus en vue de leur vente.

9. 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 11, c'est-à-dire à leur coût d'impression ou de frappe.
10. 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**

11. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf dans les cas où le paragraphe 12 s'applique.**
12. **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**

13. **Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, les coûts de transformation et les autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.**

### **Coûts d'acquisition**

14. 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.
15. Les coûts d'acquisition peuvent comprendre des différences de change résultant directement de l'acquisition récente de stocks facturés dans une monnaie étrangère dans les circonstances autorisées par l'autre traitement autorisé de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*. Ces différences de change sont limitées à celles provenant d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il n'existe aucun moyen pratique

de couverture et qui affecte des passifs qui ne peuvent être réglés et qui surviennent à l'occasion de l'acquisition récente de ces stocks.

### Coûts de transformation

16. 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.
17. 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 d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'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 l'exercice au cours duquel 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 de leur coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.
18. 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.
19. 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 ne diffère pas de façon significative de son coût.

#### **Autres coûts**

20. 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.
21. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel 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.
22. Dans des circonstances limitées, des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks. Ces circonstances sont identifiées dans l'autre traitement autorisé de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 *Coûts d'emprunt*.

#### **Coût des stocks d'un prestataire de services**

23. Le coût des stocks d'un prestataire de services se compose 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 des 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

### Techniques d'évaluation du coût

24. 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.

### Méthodes de détermination du coût

25. **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 procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.**
26. 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. 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 l'exercice.
27. **Pour appliquer le paragraphe 28, 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.**
28. **Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 25, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré.**
29. 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 l'exercice 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'un exercice et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de l'exercice. 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**

30. 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.
31. 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 liés. 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 en général cumulent les coûts par rapport 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.
32. Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle sont faites les estimations du montant de stocks que l'on s'attend à réaliser. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de l'exercice dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice.
33. 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 IAS 37 *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.

34. 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 sera supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont ramenées à la 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.
35. Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque exercice suivant. Lorsque les circonstances justifiant l'évaluation des stocks en dessous du coût n'existent plus, le montant de la dépréciation doit être repris de sorte que la nouvelle valeur comptable soit la valeur la plus faible entre le coût et 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'un exercice ultérieur et que son prix de vente a augmenté.

### **Distribution de biens à un coût nul ou symbolique**

36. 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 11.

### **Comptabilisation en charges**

37. **Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel 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**

**l'exercice au cours duquel 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 l'exercice au cours duquel la reprise intervient.**

38. Le processus de comptabilisation en charges de la valeur comptable des stocks vendus, échangés ou distribués a conduit à équilibrer les coûts et les produits. 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.
39. 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.

### **Informations à fournir**

40. **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) **le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé dans l'état de la performance financière de l'exercice selon le paragraphe 37;**
  - (d) **les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 37; et**
  - (e) **la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.**
41. 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 simplement être désignés comme travaux en cours.
42. **Les états financiers doivent indiquer:**
  - (a) **soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice;**

- (b) **soit les coûts opérationnels, applicables aux produits, comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.**
43. Le coût des stocks comptabilisé en charges de l'exercice se compose des coûts précédemment compris 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.
44. Certaines entités adoptent un format différent pour l'état de la performance financière, ce qui conduit à présenter des montants autres que le coût des stocks comptabilisé en charges au cours de l'exercice. Sous ce format différent, une entité mentionne le montant des coûts opérationnels, applicables aux produits de l'exercice, classés selon leur nature. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et les consommables, les frais de main-d'œuvre et les autres coûts opérationnels ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans l'exercice.
45. Une dépréciation à la valeur nette de réalisation peut être d'une importance, d'une incidence ou d'une nature telle qu'elle impose de fournir des informations selon la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*.

#### **Date d'entrée en vigueur**

46. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
47. 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.

## 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 1993) *Stocks*. Les principales différences entre IPSAS 12 et IAS 2 sont les suivantes:

- Au moment de publier cette Norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'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 d'IAS 2, qui reconnaît 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 versé directement par les destinataires est exclu du champ d'application de la Norme.
- Une définition du "coût de remplacement courant," qui s'ajoute aux définitions d'IAS 2, a été intégrée à IPSAS 12.
- IPSAS 12 impose, lorsque des stocks sont fournis à un coût nul ou symbolique, d'évaluer ceux-ci au plus bas du coût et du coût de remplacement courant.
- IPSAS 12 ne permet pas de déterminer le coût des stocks par la méthode du dernier entré, premier sorti (DEPS).
- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 parfois une terminologie différente de celle d'IAS 2. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> et "état de la situation financière" dans IPSAS 12. Les termes équivalents dans IAS 2 sont "entreprise," "produit" et "compte de résultat."

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 1997), *Contrats de location*, 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 d'IAS 17 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 13**

**CONTRATS DE LOCATION**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–6
DÉFINITIONS .....	7–9
Contrats de location avec option d'achat .....	8
Taux marginal d'endettement.....	9
CLASSIFICATION DES CONTRATS DE LOCATION.....	10–16
CONTRATS DE LOCATION ET AUTRES CONTRATS .....	17–19
CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS	
DU PRENEUR .....	20–36
Contrats de location-financement .....	20–33
Contrats de location simple .....	34–36
LES CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS	
DU BAILLEUR.....	37–61
Contrats de location-financement .....	37–53
Contrats de location simple .....	54–61
OPÉRATIONS DE CESSION-BAIL.....	62–70
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	71–74
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	75–76
ANNEXE 1—CLASSIFICATION DES CONTRATS DE LOCATION	
ANNEXE 2—COMPTABILISATION DES CONTRATS DE LOCATION- FINANCEMENT PAR LE BAILLEUR	
ANNEXE 3—COMPTABILISATION DES CONTRATS DE LOCATION- FINANCEMENT PAR LE PRENEUR	

ANNEXE 4–OPÉRATIONS DE CESSION-BAIL ABOUTISSANT A DES  
CONTRATS DE LOCATION SIMPLE

ANNEXE 5–CALCUL DU TAUX D’INTÉRÊT IMPLICITE DANS LES  
CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT

COMPARAISON AVEC IAS 17

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 13

## CONTRATS DE LOCATION

*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 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**

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 de tous les contrats de location, sauf:**
  - (a) **les 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; et**
  - (b) **les accords de licence portant sur 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 faite par:**

- (a) **les locataires d'immeubles de placement détenus en vertu de contrats de location-financement; ou**
  - (b) **les bailleurs d'immeubles de placement loués en vertu d'un contrat de location simple (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 16 Immeubles de placement).**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
3. 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. En revanche, elle 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 17 à 19.

4. 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.
5. 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 d'IPSAS 16.
6. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

### Définitions

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

Le **lover conditionnel** désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixé mais qui est établie sur la base d'un facteur autre que l'écoulement du temps (par exemple, pourcentage du chiffre d'affaires, degré d'utilisation, indices des prix, taux d'intérêt du marché).

La **durée de vie économique** désigne soit:

- (a) la période pendant laquelle il est prévu qu'un actif produise des avantages économiques ou un potentiel de service pour un ou plusieurs utilisateurs; soit
- (b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.

Un **contrat de location-financement** est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

L'**investissement brut dans le contrat de location** est la somme des paiements minimaux au titre de la location, dans le cadre d'un contrat de location-financement du point de vue du bailleur, majorée de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.

La **valeur résiduelle garantie** est:

- (a) pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait devenir exigible dans toute circonstance); et
- (b) pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne non liée 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.

Le **taux d'intérêt implicite du contrat de location** est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actualisée cumulée:

- (a) des paiements minimaux au titre de la location; et
- (b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la juste valeur de l'actif loué.

Un **contrat de location** est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La **durée du contrat 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 dont le paiement lui est garanti:
  - (i) par le preneur;
  - (ii) par une personne qui est liée au preneur; ou
  - (iii) par un tiers indépendant ayant la capacité financière d'honorer cette 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 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 diminué des produits financiers non acquis.

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, 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) la somme des paiements minimaux au titre de la location-financement du point de vue du bailleur majorée de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur; et
- (b) la valeur de (a) ci-dessus, actualisée au taux d'intérêt implicite du 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 restant à courir depuis le début du contrat 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.

#### **Contrats de location avec option d'achat**

- 8. 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**

- 9. 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**

- 10. 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.

11. 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 inhérents 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 inhérents à la propriété.
12. Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location commun aux deux parties, il convient d'utiliser des définitions symétriques. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques à chacune des parties peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment.
13. 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 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 de transfert de propriété;
  - (d) au commencement du contrat de location, la valeur actualisée 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.
14. 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.
15. 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 10 à 14, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou 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 pour les besoins comptables.
16. 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 indéfinie 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 la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un versement initial effectué à ce titre représente des pré-loyers qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

### **Contrats de location et autres contrats**

17. 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.

18. 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.
19. 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.

## Les contrats de location dans les états financiers du preneur

### Contrats de location-financement

20. **Le preneur doit comptabiliser les actifs acquis en vertu de contrats de location-financement à l'actif et les obligations locatives y afférentes au passif. 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 actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Pour calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, le facteur d'actualisation 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.**
21. 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 à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.
22. 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 dans les états financiers pour les mêmes montants.
  23. Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués.
  24. 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.
  25. 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 en vertu du contrat de location.
  26. **Les paiements 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 répartie sur les différentes périodes couvertes 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.**
  27. Dans la pratique, la répartition de la charge financière entre les différents exercices couverts par le contrat de location peut faire l'objet d'une approximation pour simplifier les calculs.
  28. **Pour chaque exercice 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.**

29. Le montant amortissable d'un actif loué est affecté à chaque exercice comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la méthode 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.
30. Le total de la charge d'amortissement de l'actif et de la charge financière de l'exercice étant rarement identique aux paiements au titre de la location à effectuer sur la période, il est inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges dans l'état de la performance financière les paiements au titre de la location à effectuer. En conséquence, le montant de l'actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le commencement du contrat de location.
31. 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.
32. **Tout preneur doit 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 reporting, le total des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée, 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 inclus dans l'état de la performance financière de l'exercice;**
  - (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 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 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.**
33. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 16, IPSAS 17 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**

34. **Les paiements au titre d'un contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique soit représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.**
35. 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 dans l'état de la performance financière sur une base linéaire, à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation 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.
36. **Tout preneur doit 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 dans l'état de la performance financière de l'exercice en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, aux loyers conditionnels et au produit 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 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.**

## **Les contrats de location dans les états financiers du bailleur**

### **Contrats de location-financement**

37. 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.
38. 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.
39. 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.
40. **Tout bailleur doit comptabiliser les paiements minimaux à recevoir au titre d'un contrat de location-financement à l'actif de son état de la situation financière. Le bailleur doit présenter ces actifs en tant que créance pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.**
41. 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.
42. **La comptabilisation des produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'encours d'investissement net restant du bailleur, tel que défini dans le contrat de location-financement.**
43. 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 de l'encours d'investissement net du bailleur tel que défini dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à l'exercice 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.

44. Les valeurs résiduelles non garanties estimées 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.
45. Lors de la négociation et la rédaction d'un contrat de location, le bailleur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que des commissions et honoraires juridiques. Pour les contrats de location-financement, ces coûts directs initiaux sont encourus en vue de dégager des produits financiers et sont soit comptabilisés immédiatement en charges soit imputés auxdits produits financiers sur toute la durée du contrat de location.
46. **Les bailleurs qui sont fabricants ou négociants doivent comptabiliser les profits ou pertes sur ventes d'actifs dans l'état de la performance financière de l'exercice, conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.**
47. **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 directs initiaux doivent être comptabilisés dans l'état de la performance financière au commencement du contrat de location.**
48. 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.
49. Le montant de produits enregistré au début d'un contrat de location-financement par un bailleur fabricant ou négociant est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée 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 actualisée 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 d'une vente, qui est comptabilisé conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes d'actifs.

50. 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 total 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 que l'on obtiendrait si l'entité facturait son taux de prêt normal pour ce type de transaction.
51. Les coûts directs initiaux sont comptabilisés en charges au début du contrat 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.
52. **Le bailleur doit 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 total dans le contrat de location et la valeur actualisée 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 principales dispositions des contrats de location du bailleur.**
53. 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 l'exercice, après déduction des montants correspondant aux contrats de location résiliés.

#### Contrats de location simple

54. **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.**
55. **Les produits locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'actif loué.**
56. 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 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.
57. Les coûts directs initiaux, encourus spécifiquement pour que les produits d'un contrat de location simple soient acquis, sont différés et comptabilisés en charges sur la durée du contrat de location au prorata des loyers comptabilisés, ou sont comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.
58. **L'amortissement des actifs amortissables loués doit se faire sur une base cohérente avec la méthode habituellement suivie par le bailleur pour l'amortissement d'actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée sur la base indiquée dans IPSAS 17 *Immobilisations corporelles* et dans les normes comptables internationales et/ou nationales relatives aux immobilisations corporelles qui ont été adoptées par l'entité.**
59. 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.
60. 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.
61. **Tout bailleur doit 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; et**
- (c) **une description générale des principales dispositions des contrats de location du bailleur.**

### **Opérations de cession-bail**

- 62. Dans une opération de cession-bail, le propriétaire d'un bien cède celui-ci à un tiers pour ensuite 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.
- 63. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout excédent des produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en produit dans les états financiers du vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.**
- 64. 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 servant 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. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.
- 65. **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 comptabilisée 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.**
- 66. 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.

67. **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.**
68. 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.
69. 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.
70. Les opérations de cession-bail peuvent devoir être présentées séparément conformément à la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*.

### Dispositions Transitoires

71. **Toutes les dispositions de la présente Norme doivent être appliquées dès la date de première adoption, 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 cette Norme ne s'appliquent pas à ces actifs jusqu'à l'expiration de la disposition transitoire de l'autre Norme comptable internationale du secteur public. L'existence de dispositions transitoires dans d'autres Normes n'exclut en aucun cas l'application intégrale de la présente Norme pour une période supérieure à cinq ans suivant la date de première application de la présente Norme.**
72. 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.
73. **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 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.**

74. 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.

#### **Date d'entrée en vigueur**

75. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée.**
76. 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

### Classification des contrats de location

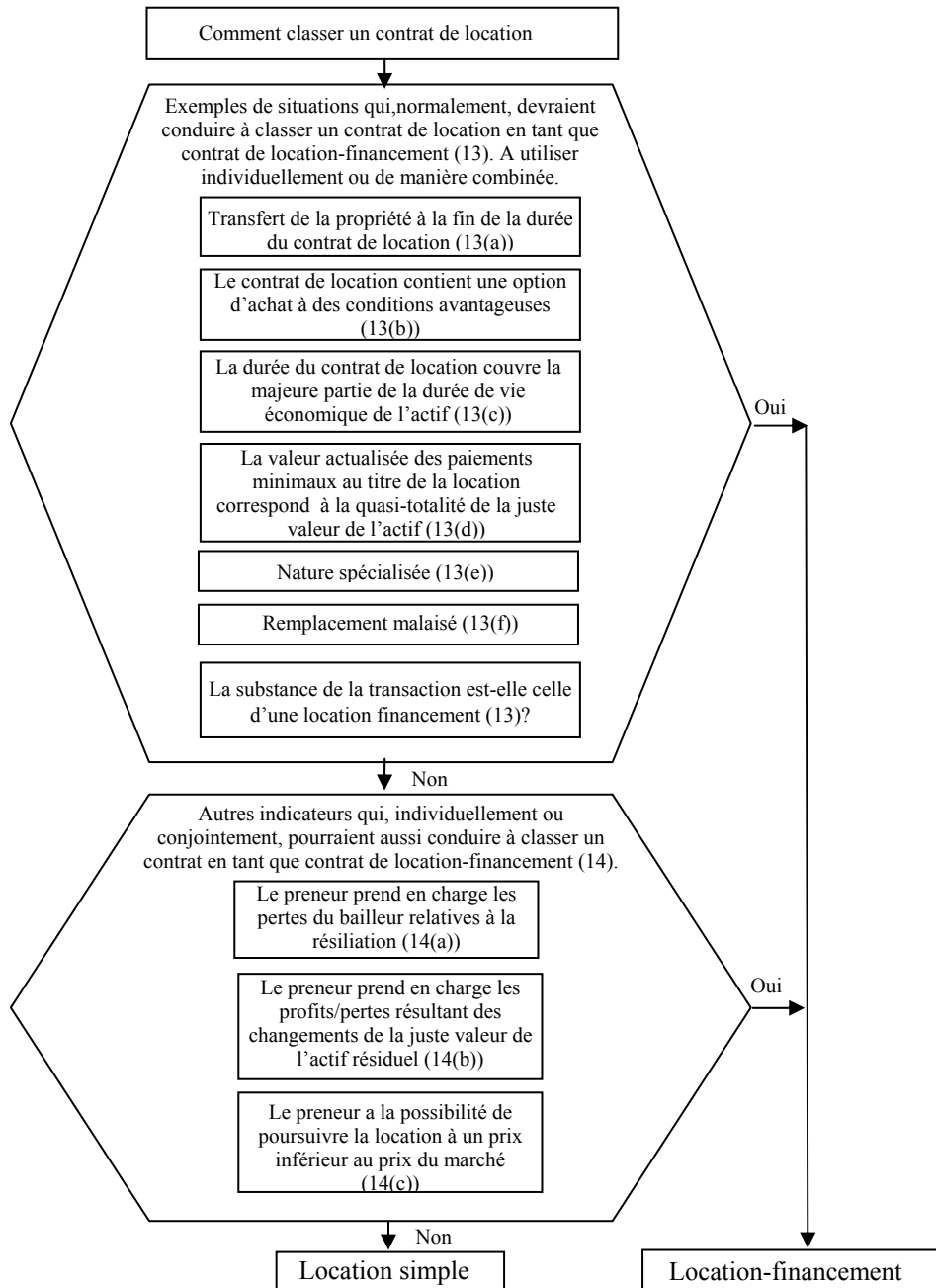
La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

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 13).

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

CONTRATS DE LOCATION

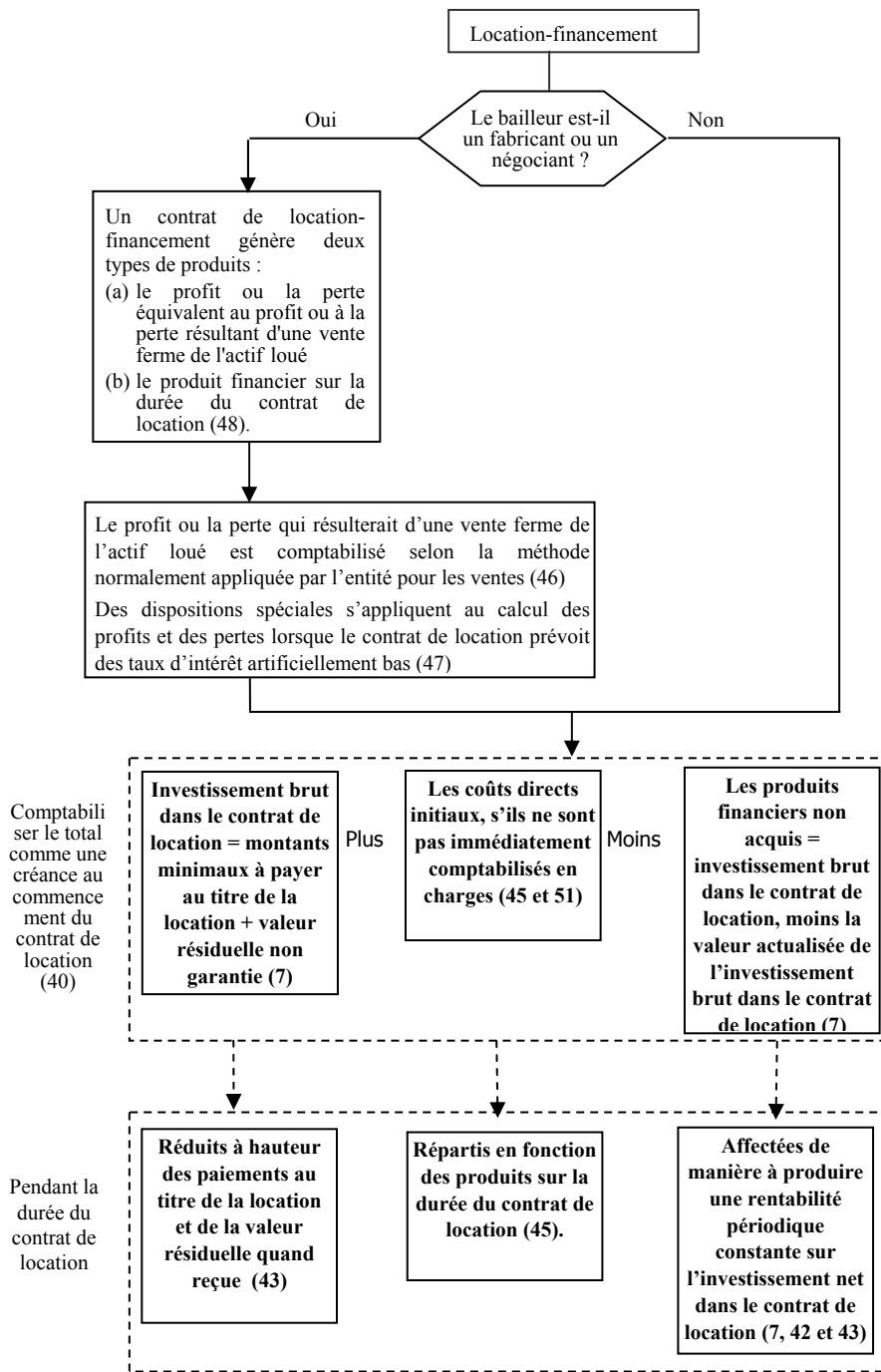


**Comptabilisation des contrats de location-financement par le bailleur**

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.

CONTRATS DE LOCATION

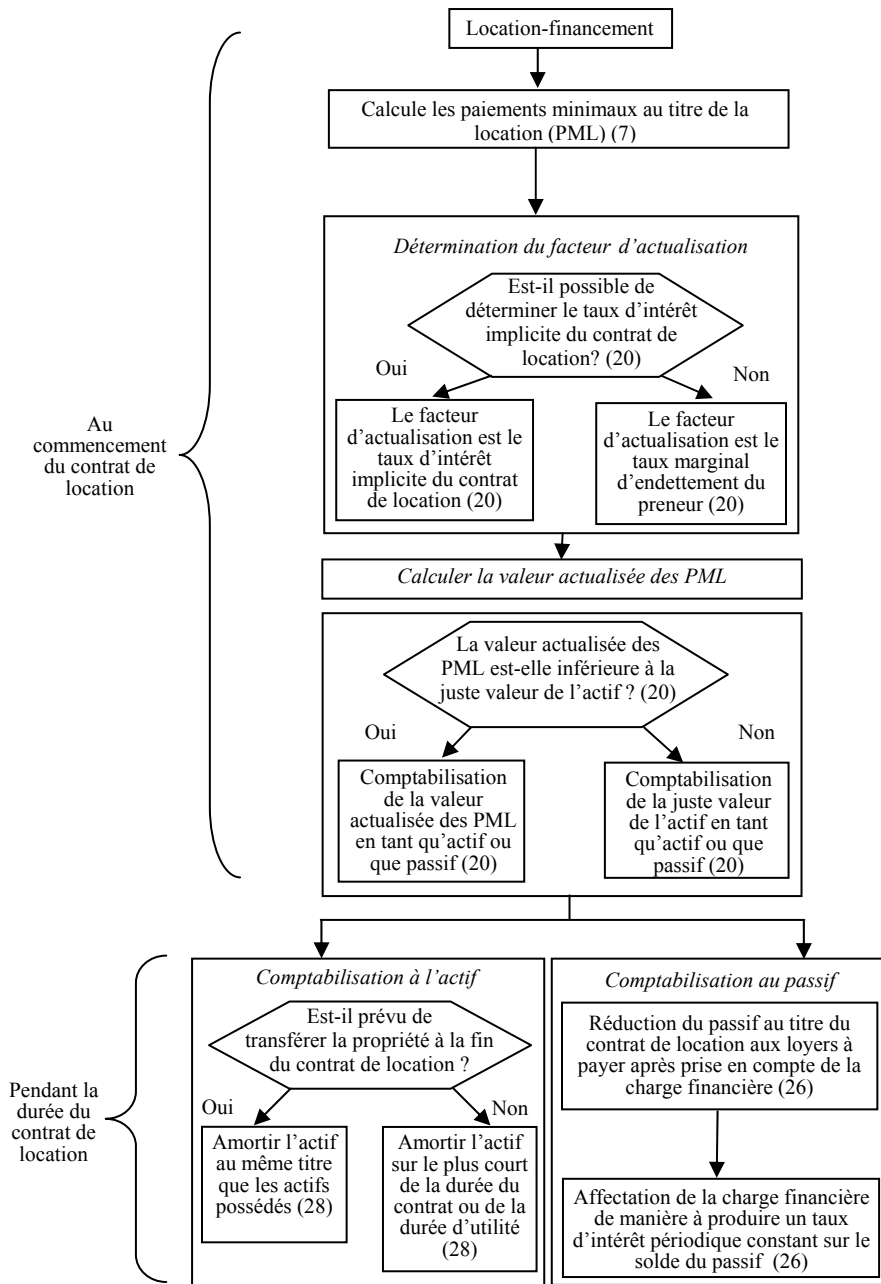


**Annexe 3****Comptabilisation des contrats de location-financement par le preneur**

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.

CONTRATS DE LOCATION





## Annexe 4

**Opérations de cession-bail aboutissant à des contrats de location simple**

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.

<b>Prix de vente établi à la juste valeur</b> (paragraphe 65)	<b>Valeur comptable égale à la juste valeur</b>	<b>Valeur comptable inférieure à la juste valeur</b>	<b>Valeur comptable supérieure à la juste valeur</b>
<b>Profit</b>	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit
<b>Perte</b>	aucune perte	aucune perte	constater la perte immédiatement
<b>Prix de vente inférieur à la juste valeur</b> (paragraphe 65)			
<b>Profit</b>	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit (note 1)
<b>Perte non compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché</b>	constater la perte immédiatement	constater la perte immédiatement	(note 1)
<b>Perte compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché</b>	différer et amortir la perte	différer et amortir la perte	(note 1)
<b>Prix de vente supérieur à la juste valeur</b> (paragraphe 65)			
<b>Profit</b>	différer et amortir le profit	différer et amortir le profit (note 2)	différer et amortir le profit (note 3)
<b>Perte</b>	aucune perte	aucune perte	(note 1)

- Note 1: Ces parties du tableau représentent des situations qui relèveraient du paragraphe 67 de la Norme. Le paragraphe 67 impose de ramener la valeur comptable d'un actif à sa juste valeur lorsque ledit actif fait l'objet d'une vente suivie d'une nouvelle location.
- 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 65).
- 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 67.

## Annexe 5

**Calcul du taux d'intérêt implicite dans les contrats de location-financement**

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 20) 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 26 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 actualisée. 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 actualisée 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 l'interpolation. Ces deux méthodes utilisent la formule de calcul de la valeur actualisée pour aboutir au taux d'intérêt.

Différentes formules de la valeur actualisée sont disponibles dans les manuels de comptabilité et de finance. La valeur actualisée (VA) des paiements minimaux au titre de la location (PML) est calculée au moyen de la formule suivante:

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

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 d'exercices 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 actualisée 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 actualisée 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):

$$\begin{aligned} VA(PML) &= \frac{10,000}{(1+0.07)^4} + \frac{5,429}{0.07} \left[ 1 - \frac{1}{(1+0.07)^4} \right] \\ &= 7\,629 + 18\,390 \\ &= 26\,019 \end{aligned}$$

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 actualisée 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 actualisée 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):

$$VA \text{ à } 7\% = 26\,019, \text{ écart} = 1\,019 \text{ (c'est-à-dire } 26\,019 - 25\,000)$$

$$VA \text{ à } 10\% = 24\,040, \text{ écart} = 960 \text{ (c'est-à-dire } 24\,040 - 25\,000)$$

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

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

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

$$= 8,5\%$$

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

CONTRATS DE LOCATION

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 financière	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Amortissement de la dette	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Dette locative à la clôture	25 000	21 696	18 110	14 221	-

\* Inclut le paiement de la valeur résiduelle garantie.

## Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 *Contrats de location* s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (révisée en 1997), *Contrats de location*. Les principales différences entre IPSAS 13 et IAS 17 sont les suivantes:

- Au moment de publier cette norme, le Public Sector Committee (Comité du secteur public) n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'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 la Norme comptable internationale IAS 41.
- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 d'IAS 17. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "état de la performance financière" et "état de la situation financière" dans IPSAS 13. Les termes équivalents dans IAS 17 sont "entreprise," "produit," "compte de résultat" et "bilan."
- 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 d'annexes supplémentaires 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.

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## **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 1999), *Événements postérieurs à la date de clôture*, 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 d'IAS 10 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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: IASCF Publications Department, 1<sup>st</sup> Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.



**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 14**

**ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE REPORTING**

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION.....	1–3
DEFINITIONS .....	4
AUTORISATION DE PUBLICATION DES ÉTATS FINANCIERS .....	5–7
COMPTABILISATION ET EVALUATION .....	8–15
Événements postérieurs à la date de reporting donnant lieu à ajustement	9–10
Événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à ajustement.....	11–12
Dividendes/Distributions.....	13–15
CONTINUITÉ DE L'ACTIVITÉ.....	16–24
Restructuration .....	24
INFORMATIONS À FOURNIR.....	25–30
Communication de la date d'autorisation de publication .....	25–26
Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de reporting.....	27–28
Communication d'événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à ajustement .....	29–30
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR .....	31–32
COMPARAISON AVEC IAS 10	

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 14

## ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE REPORTING

*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 de comptabilité publique." 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:

- (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

1. Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer cette norme pour la comptabilisation et les informations à fournir pour les événements postérieurs à la date de reporting.
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
3. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

### Définitions

4. **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 l'exercice auquel 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**

5. 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 l'exercice auquel 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.
6. 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).

7. 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**

8. 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**

9. **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.**
10. 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) la décision rendue par un tribunal après la date de reporting qui, du fait qu'elle confirme l'existence à la date de reporting d'une obligation actuelle de l'entité, impose à l'entité d'ajuster la provision déjà comptabilisée ou de comptabiliser une provision au lieu d'indiquer simplement un passif éventuel. Des règles de

comptabilisation des provisions et des passifs éventuels figurent dans les Normes comptables relatives aux *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*<sup>1</sup>;

- (b) la réception, après la date de reporting, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié<sup>2</sup> à la date de reporting ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. A titre d'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 l'exercice qui doivent être partagés avec un autre gouvernement aux termes d'un accord de partage des produits existant au cours de l'exercice désigné;
- (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**

11. **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.**

---

<sup>1</sup> Le Comité a publié l'Exposé Sondage 21 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, qui traite de l'application d'IAS 37 au secteur public. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* inclut également les dispositions pour la présentation d'éléments dans les états financiers et dans les notes aux états financiers, y compris les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels.

<sup>2</sup> Le Comité développe actuellement des propositions en vue de l'identification et de l'évaluation de dépréciations au sein du secteur public. Cf. l'Appel à commentaires *Dépréciation d'actifs* (publié en juillet 2000).

12. 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 l'exercice suivant. 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 l'exercice 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/Distributions**

13. **Si des dividendes ou des distributions analogues sont proposés ou déclarés après la date de reporting, l'entité ne doit pas les comptabiliser en tant que passifs à la date de reporting.**
14. 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.
15. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* impose à une entité de présenter le montant des dividendes ou des distributions à ses contributeurs, proposés ou déclarés après la date de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers. Les dividendes et les distributions assimilées ne comprennent pas le remboursement du capital. IPSAS 1 autorise l'entité à fournir ces informations:

- (a) soit dans l'état de la situation financière comme une composante distincte de l'actif net/situation nette;
- (b) soit dans les notes aux états financiers.

### Continuité d'activité

16. 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.
17. **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.**
18. 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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.
  23. 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.

### **Restructuration**

24. 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 les normes comptables relatives aux *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.

### **Informations à fournir**

#### **Communication de la date d'autorisation de publication**

25. **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.**

26. 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**

27. **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.**
28. 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**

29. **Lorsque des événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées, l'entité doit indiquer pour chaque catégorie importante d'événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements, les informations suivantes:**

- (a) **la nature de l'événement; et**

- (b) **une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.**
30. Des exemples d'événements postérieurs à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements mais pouvant être d'une importance telle que le fait de ne pas les indiquer affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées sont:
- (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<sup>1</sup> ou à un programme majeur, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs. La norme comptable internationale IAS 35 *Abandon*

---

<sup>1</sup> Le Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants n'a pas encore abordé la question des activités abandonnées, antérieurement intégrée à IAS 8 (Révisée en 1993) *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* et qui fait désormais l'objet d'une norme séparée, la Norme comptable internationale IAS 35 (1998) *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.

*d'activités* contient des commentaires sur le traitement et la présentation d'activités abandonnées;

- (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 (la Norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat* contient des commentaires sur la comptabilisation de l'impôt 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**

- 31. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er juillet 2003. Une application anticipée est encouragée.**
- 32. 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.

### 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 1999), *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 21).
- IPSAS 14 contient des commentaires supplémentaires sur la détermination de la date d'autorisation de publication (paragraphe 5, 6 et 7).
- 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 "entité," "état de la situation financière," "actif net/situation nette" et "date de reporting" dans IPSAS 14. Les termes équivalents dans IAS 10 sont "entreprise," "bilan," "capitaux propres" et "date de clôture."
- 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 PRESENTATION

### Remerciements

La présente Norme comptable 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 d'IAS 32 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'*International Federation of Accountants* (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—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'émetteur .....	29–35
Intérêts, dividendes, pertes et profits .....	36–38
Compensation d'un actif financier et d'un passif financier .....	39–47
INFORMATIONS À FOURNIR.....	48–101
Informations à fournir sur les méthodes de gestion des risques .....	50–53
Termes, conditions et méthodes comptables .....	54–62
Risque de taux d'intérêt.....	63–72
Risque de crédit .....	73–83
Juste valeur .....	84–94
Actifs financiers comptabilisés pour un montant supérieur à la juste valeur.....	95–97
Couvertures des opérations futures attendues.....	98–100
Autres informations à fournir .....	101
DISPOSITION TRANSITOIRE.....	102
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	103–104
ANNEXES	
Annexe 1: Guide d'application	
Annexe 2: Exemples d'application de la Norme	
Annexe 3: Exemples d'informations à fournir	
COMPARAISON AVEC IAS 32	

---

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 15

### INSTRUMENTS FINANCIERS: INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION

*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 oeuvre 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
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 par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées;**
  - (b) **les participations dans des entités associées, telles que définies dans la norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités associées;**
  - (c) **les participations dans des coentités, telles que définies dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8**



**Information financière relative aux participations dans des coentités;**

- (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.**
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, la Norme comptable internationale du secteur public 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 l'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 opération 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, l'entité présente les intérêts des tiers dans l'actif net/situation nette et l'excédent ou le déficit net 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 l'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 l'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 (l'option d'achat en vertu de laquelle le porteur a le droit, pendant une durée déterminée, de convertir l'obligation en 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 l'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 la Norme comptable internationale du secteur public 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 associés au règlement de deux ou plusieurs instruments financiers séparés. Lorsqu'une entité a le droit de recevoir ou de payer un montant net unique et qu'elle a l'intention de le faire, elle n'a, en fait, qu'un seul actif financier 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 l'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 de l'intention d'exercer le droit ou d'opérer l'encaissement et le règlement simultanément, le montant et l'échéancier 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 alors 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 en 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 satisfaites 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 financiers 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 ("master netting arrangement") 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 satisfaits. 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 le risque de marché.
- (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 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 des flux de trésorerie futurs attachés à un instrument financier monétaire. 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 l'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 l'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, lorsque une entité doit recevoir les produits de la réalisation d'un actif financier avant le règlement d'un passif financier d'un montant égal ou supérieur sur lequel l'entité a un droit de compensation, l'entité a la capacité d'exercer ce droit de compensation pour éviter de subir une perte en cas de défaillance de la contrepartie. Cependant, si l'entité fait face (ou est susceptible de faire face) à cette défaillance en allongeant la durée de l'actif financier, une exposition au risque de crédit existe si les conditions révisées sont telles que l'encaissement des produits est prévu être différé au-delà de la date à laquelle le passif doit être réglé. Pour informer les utilisateurs des états financiers du niveau auquel l'exposition au risque de crédit a été réduite à un moment donné, l'entité fournit une information sur l'existence et la conséquence du droit de compensation au moment où l'actif financier sera encaissé conformément à ses caractéristiques. Lorsque le passif financier, sur lequel il existe un droit de compensation, arrive à échéance avant l'actif financier, l'entité est exposée à un risque de crédit sur le montant total de l'actif si la contrepartie est défaillante après le règlement du passif.
78. Une entité peut avoir signé un ou plusieurs accords de compensation globale qui servent à atténuer son exposition à une perte sur crédit mais qui ne satisfont pas au critère de compensation. Lorsqu'un accord de compensation globale réduit de façon importante le risque de crédit afférent aux actifs financiers non compensés par des passifs financiers à l'égard de la même contrepartie, une entité fournit des informations complémentaires concernant l'effet du contrat. Ces informations indiquent que:

- (a) le risque de crédit afférent aux actifs financiers objet d'un accord de compensation globale est éliminé seulement dans la mesure où des passifs financiers dus à la même contrepartie seront réglés après réalisation des actifs; et
- (b) la mesure de la réduction de l'exposition globale au risque de crédit encourue par une entité dans le cadre d'un accord de compensation globale peut changer de façon substantielle sur une courte période postérieure à la date de reporting car chaque opération objet de l'accord influe sur l'exposition au risque.

Il est aussi souhaitable pour une entité de fournir une information sur les caractéristiques des accords de compensation globale qui déterminent la mesure de la réduction de son risque de crédit.

79. Aucune information complémentaire n'est exigée pour satisfaire au paragraphe 73 (a), lorsqu'il n'existe aucun risque de crédit afférent à un actif financier non comptabilisé ou lorsque l'exposition maximum est égale au principal, qui peut être la valeur attribuée à l'émission, la valeur nominale ou tout autre montant similaire contractuel de l'instrument pour lequel une information est fournie conformément au paragraphe 54, ou égal à la juste valeur de l'instrument pour lequel une information est fournie conformément au paragraphe 84. Cependant, pour certains actifs financiers non comptabilisés, la perte maximum qui serait comptabilisée du fait de la défaillance de l'autre partie à l'instrument sous-jacent peut être substantiellement différente des montants pour lesquels une information est fournie selon les paragraphes 54 et 84. Par exemple, une entité peut avoir le droit, en compensant un actif financier non comptabilisé avec un passif financier non comptabilisé, d'atténuer une perte qu'elle aurait dû autrement supporter. Dans ce cas, le paragraphe 73 (a) impose une information complémentaire à celle prévue selon les paragraphes 54 et 84.
80. Le fait de garantir une obligation d'une autre partie expose le garant à un risque de crédit à prendre en compte dans la préparation des informations à fournir imposées par le paragraphe 73. Cette situation peut se produire à la suite, par exemple, d'une opération de titrisation dans laquelle une entité reste exposée au risque de crédit lié aux actifs financiers qui ont été sortis de son état de la situation financière. Si l'entité est obligée, en vertu des dispositions de recours de l'opération, d'indemniser l'acheteur des actifs des pertes sur crédit, elle indique la nature des actifs sortis de son état de la situation financière, le montant et l'échéancier des flux de trésorerie futurs dus selon le contrat au titre de ces actifs, les caractéristiques de l'obligation de recours et la perte maximum qui peut naître de cette obligation. De la même manière, lorsque des pouvoirs publics locaux garantissent les obligations d'un fournisseur privé d'infrastructures publiques, la perte maximum qui pourrait naître en vertu de cette obligation en cas de défaillance du fournisseur doit être indiquée.

81. Des informations sur les concentrations de risque de crédit sont fournies quand elles ne ressortent pas des autres informations concernant la nature et la situation financière de l'entité et qu'elles peuvent avoir pour conséquence une exposition importante à une perte en cas de défaillance des tiers. L'identification des concentrations importantes fait appel à l'exercice du jugement de la direction en prenant en compte les caractéristiques de l'entité et de ses débiteurs.
82. Des concentrations de risque de crédit peuvent résulter de l'exposition à un débiteur unique ou à des groupes de débiteurs présentant une caractéristique similaire, telle qu'on s'attend à ce que leur capacité à faire face à leurs obligations soit affectée de façon similaire par des changements dans la situation économique ou d'autres conditions. Parmi les caractéristiques qui conduisent à une concentration du risque, figurent la nature des activités exercées par les débiteurs, telle que le secteur d'activité dans lequel ils opèrent, la zone géographique dans laquelle ils exercent leurs activités et le niveau de solvabilité des groupes d'emprunteurs. Par exemple, une mine de charbon détenue par l'État aura normalement des créances clients provenant de la vente de ses produits pour lesquelles le risque de non-paiement subira l'influence de la conjoncture économique propre au secteur de la production d'électricité. Une banque, qui normalement prête à l'échelle internationale, peut avoir un encours important de prêts à des pays moins développés et la capacité de la banque à recouvrer les sommes prêtées peut être gravement affectée par les conditions économiques locales.
83. L'information relative aux concentrations de risque de crédit incluent une description de la caractéristique commune à chaque concentration et du montant maximum de l'exposition au risque de crédit associé à l'ensemble des actifs financiers, comptabilisés ou non, partageant cette caractéristique.

#### Juste valeur

84. **Pour chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers, qu'ils soient comptabilisés ou non, une entité 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 percevrait ou paierait dans le cadre d'une opération forcée, d'une liquidation imposée ou d'une vente en catastrophe. 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 l'exercice;
  - (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 l'exercice 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 l'exercice.

**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 1er 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 d'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).

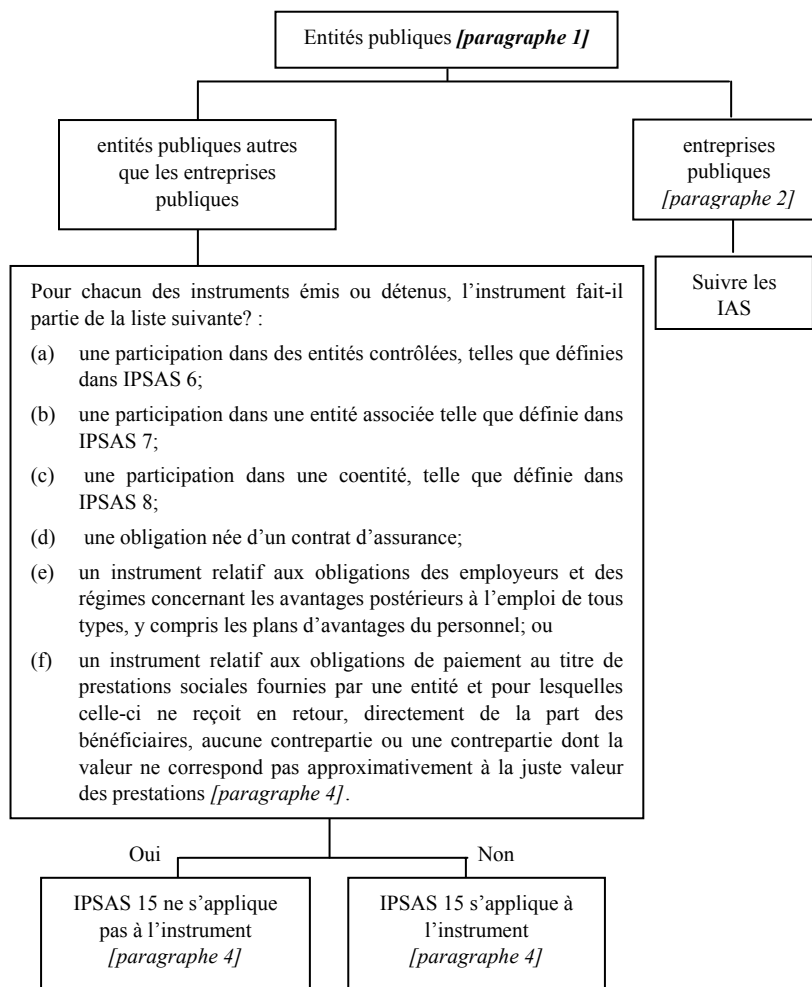
Lorsque des entités détiennent à la fois des actifs financiers et des passifs financiers, d'autres paragraphes sont pertinents: les paragraphes 39 à 47 (Présentation).

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).

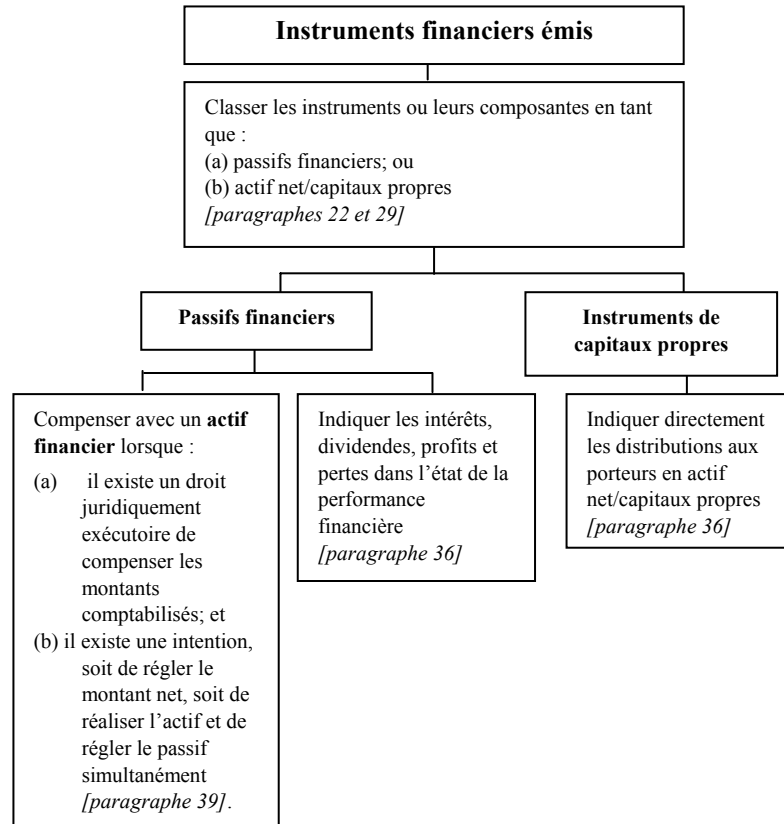
Des informations comparatives doivent être fournies pour tous les instruments (voir IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 60 à 63), sauf, si elles ne sont pas disponibles, pendant l'année de la première adoption (paragraphe 102).

### **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 recommandation n° 1 du Comité pour le secteur public, *Reporting financier des entreprises publiques*, recommande que les entreprises publiques se conforment aux IAS. 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 A6 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 de 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.

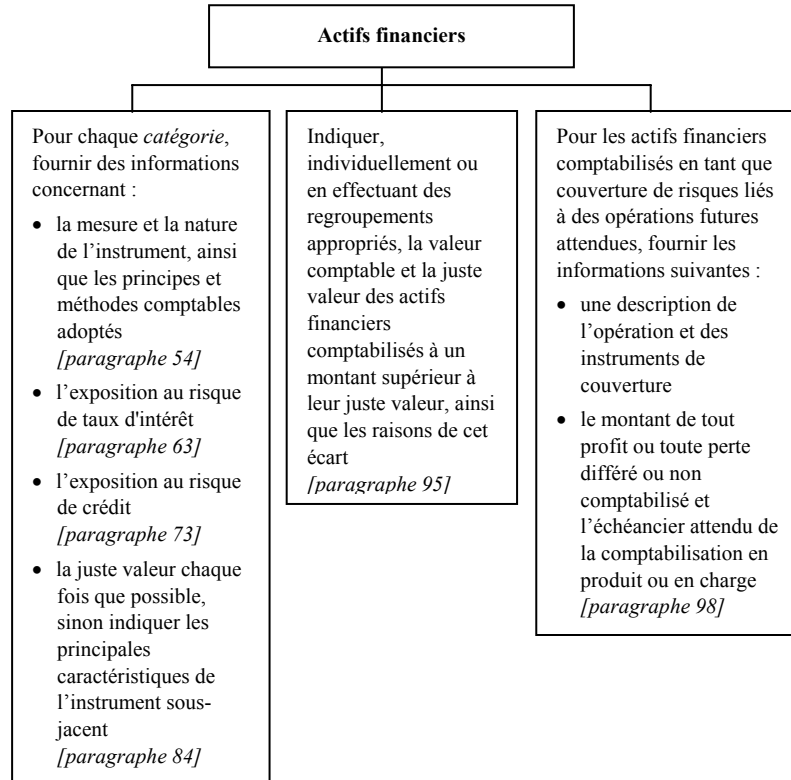
Les paragraphes 77, 78 et 94 de la Norme contiennent une discussion complémentaire relative à la compensation et aux informations à fournir nécessaires dans ces circonstances.

## Informations à fournir

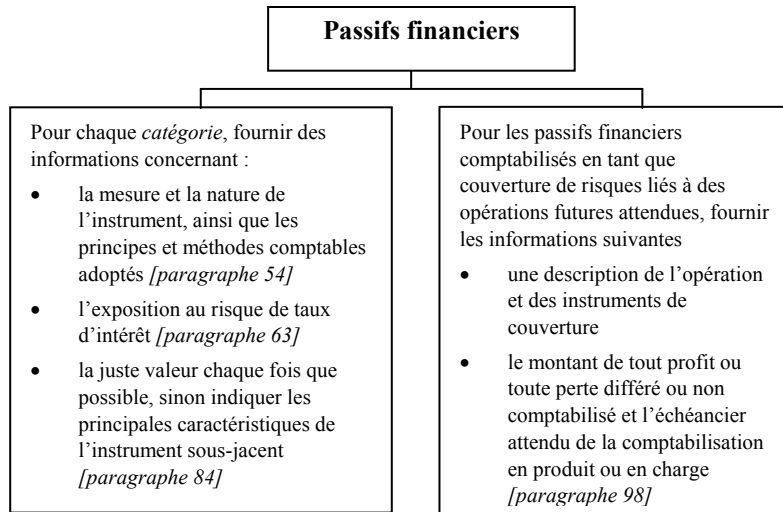
### Méthodes de gestion des risques

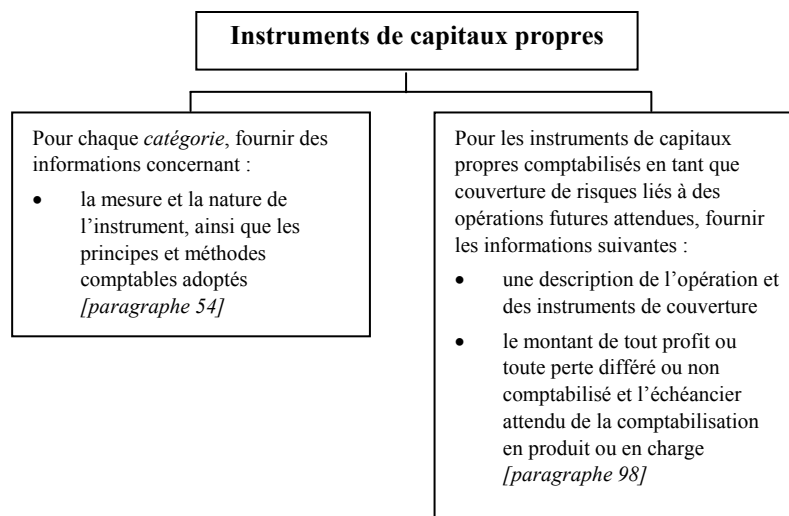
L'entité doit décrire ses objectifs et méthodes de gestion des risques (paragraphe 50).

### 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.

*Couverture 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 présente 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. Une monnaie (de la trésorerie) est un actif financier parce qu'elle représente le moyen d'échange et qu'elle 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 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 contrebalancé 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 transférer 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 échangées). 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 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. Pourtant, les parties qui achètent et vendent le contrat négocient en fait 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, ce qui 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 fixés. Ainsi, le montant en principal d'une obligation peut être calculé en appliquant à une quantité fixée 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 actualisée du capital – 2 000 000 à payer à la fin de trois exercices	1,544,367
Valeur actualisée de l'intérêt – 120 000 à payer chaque année à terme échu pour les trois exercices.	<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).

**Informations à fournir**

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 compensent 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 l'exercice. Les créances irrécouvrables sont sorties de l'état de la situation financière dès qu'elles ont été identifiées.

*Participations*

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 l'exercice pendant lequel ils parviennent à échéance et comptabilisés dans les autres créditeurs.

Lors de l'émission d'obligations convertibles, la juste valeur de la composante passif, c'est-à-dire l'obligation d'effectuer les paiements futurs de capital et d'intérêt en faveur des porteurs des obligations, est calculée en utilisant le taux d'intérêt du marché pour une obligation non convertible équivalente. Le montant résiduel, représentant la juste valeur de l'option de conversion, est inclus dans l'actif net/situation nette en tant qu'autres titres de capitaux propres, sans comptabilisation des variations éventuelles de la valeur de l'option au cours des exercices ultérieurs. Le passif est inclus dans les emprunts et comptabilisé sur la base du coût amorti, les intérêts sur les obligations étant comptabilisés en tant que coûts d'emprunt sur la base du rendement effectif jusqu'à l'extinction du passif à la conversion ou à l'échéance des obligations.

Les actions de préférence remboursables qui prévoient le remboursement obligatoire ou qui sont remboursables au choix de leur détenteur sont incluses au passif car elles sont, en substance, des emprunts. Les dividendes à payer au titre des actions sont comptabilisés dans l'état de la performance financière en tant que charges financières et d'intérêt selon le principe de la comptabilité d'exercice.

#### *Instruments financiers dérivés*

L'entité conclut des contrats de change à terme et des accords de swap de taux d'intérêt.

Le montant net à recevoir ou à payer en vertu des accords de swap de taux d'intérêt est comptabilisé progressivement sur la période courant 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 l'exercice, 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:

	<b>20X2</b>	20X1
	<b>en milliers d'UM</b>	en milliers d'UM
Moins d'un an	<b>30</b>	20
1 – 2 ans	<b>250</b>	170
2 – 3 ans	<b>250</b>	170
3 – 4 ans	<b>300</b>	80
4 – 5 ans	<b>180</b>	–
	<b>1 010</b>	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 ( $D_A$ ) et de la Devise B ( $D_B$ ).

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 l'exercice suivant.

À la date de reporting, les détails des contrats en cours sont les suivants:

Achat $D_A$	Vente de monnaie nationale		Cours de change moyen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	milliers d'UM	milliers d'UM		
Échéance				
0 – 6 mois	<b>2 840</b>	3 566	<b>0,7042</b>	0,7010
6 – 12 mois	<b>4 152</b>	1 466	<b>0,7225</b>	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	<b>4 527</b>	2 319	<b>0,6627</b>	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):

	<b>20X2</b>	20X1
	<b>milliers d'UM</b>	milliers d'UM
Monnaie nationale	<b>2 073</b>	1 422
Monnaie étrangère	<b>11 599</b>	8 613

*(iii) Expositions au 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.

20X2	Taux d'intérêt variable	1 an au plus	entre 1 an et 5 ans	Plus de cinq ans	Ne portant pas intérêt	Total
	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM
<b>Immobilisations financières.</b>						
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 %		
<b>Passifs financiers</b>						
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	2 082	(224)	(1 134)	(3 785)	4 028	967

\* Montants notionnels en principal.

INSTRUMENTS FINANCIERS: INFORMATIONS À FOURNIR ET PRESENTATION

	<b>Taux d'intérêt variable</b>	<b>1 an au plus</b>	<b>entre 1 an et 5 ans</b>	<b>Plus de 5 ans</b>	<b>Ne portant pas intérêt</b>	<b>Total</b>
	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM
<b>Immobilisations financières</b>						
Trésorerie et dépôts à terme	2 881	–	–	–	200	3 081
Créances	–	156	70	250	4 059	4 535
Autres actifs financiers – placements	–	–	–	–	500	500
	<b>2 881</b>	<b>156</b>	<b>70</b>	<b>250</b>	<b>4 759</b>	<b>8 116</b>
Taux d'intérêt moyen pondéré	8,75 %	9,20 %	9,83 %	5 %		
<b>Passifs financiers</b>						
Découverts et prêts bancaires	3 150	–	–	–	–	3 150
Fournisseurs et autres créanciers	–	–	–	–	2 412	2 412
Effets à payer	–	130	–	–	–	130
Actions préférentielles remboursables	–	–	–	1 000	–	1 000
Autres prêts	–	50	100	–	–	150
Titres de dette	–	1 000	800	1 200	–	3 000
Passifs au titre des contrats de location	–	75	365	210	–	650
Swaps de taux d'intérêt*	(440)	20	420	–	–	–
	<b>2 710</b>	<b>1 275</b>	<b>1 685</b>	<b>2 410</b>	<b>2 412</b>	<b>10 492</b>
Taux d'intérêt moyen pondéré	9,98 %	10,28 %	10,23 %	10,25 %		
Actifs (passifs) financiers nets	171	(1 119)	(1 615)	(2 160)	2 347	(2 376)

\* Montants  
notionnels  
en  
principal.

(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 dans des capitaux propres 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	Juste valeur nette	Valeur comptable	Juste valeur nette
	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM	Milliers d'UM
<b>Instruments financiers au bilan</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
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	–	–
<b>Actifs financiers non cotés</b>	<b>11 747</b>	<b>11 744</b>	<b>8 016</b>	<b>8 004</b>
<b>Placements cotés</b>				
Actions dans des collectivités non gouvernementales	1 100	900	100	60
Titres de dette	200	215	–	–
	<b>13 047</b>	<b>12 859</b>	<b>8 116</b>	<b>8 064</b>
<b>Passifs financiers</b>				
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
<b>Passifs financiers non cotés</b>	<b>10 080</b>	<b>9 911</b>	7 492	7 343
<b>Titres de dette cotés</b>	<b>2 000</b>	<b>2 072</b>	3 000	3 018
	<b>12 080</b>	<b>11 983</b>	10 492	10 361
<b>Instruments financiers hors-bilan</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Indemnité reçue	– <sup>(i)</sup>	200	– <sup>(i)</sup>	40
Contrats de change à terme	61 <sup>(ii)</sup>	61	26	26
Swaps de taux d'intérêt	2 <sup>(ii)</sup>	13	1	2
	<b>63</b>	<b>274</b>	27	68
<b>Passifs financiers</b>				
Options d'achat	–	–	–	–
Obligations en défaillance	–	1 000	–	–
Contrats de change à terme	607 <sup>(ii)</sup>	402	304	231
Éventualités	–	25	–	30
	<b>607</b>	<b>1 427</b>	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), *Présentation des états financiers. Informations à fournir 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 d'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 d'IAS 32 a été intégré à IPSAS 15 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 15 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 32. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "état de la performance financière," "état de la situation financière" (hormis les références aux termes "au bilan" et "hors-bilan") et "actif net/situation nette" (hormis les références à l'expression "instruments de capitaux propres" dans IPSAS 15. Les termes équivalents dans IAS 32 sont "entreprise," "produit," "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 d'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.

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 2000), *Immeubles de placement*, 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 d'IAS 40 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 16**

**IMMEUBLES DE PLACEMENT**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION.....	1–5
DÉFINITIONS .....	6–18
Immeubles de placement .....	7–18
COMPTABILISATION .....	19–21
ÉVALUATION INITIALE .....	22–29
DÉPENSES ULTÉRIEURES.....	30–31
ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION	
INITIALE .....	32–58
Modèle de la juste valeur.....	35–57
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable .....	55–57
Modèle du coût .....	58
TRANSFERTS .....	59–69
SORTIES .....	70–73
INFORMATIONS À FOURNIR.....	74–78
Modèle de la juste valeur et modèle du coût .....	74–75
Modèle de la juste valeur.....	76–77
Modèle du coût .....	78
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	79–85
Première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice.....	79–81
Modèle de la juste valeur.....	82–84
Modèle du coût .....	85
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	86–87
ANNEXE—ARBRE DE DÉCISION	
COMPARAISON AVEC IAS 40	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 16

## IMMEUBLES DE PLACEMENT

*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 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

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 immeubles de placement.**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
3. La présente Norme traite de la comptabilisation des immeubles de placement, y compris l'évaluation dans les états financiers du preneur d'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 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) de la classification 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 immeuble détenu dans le cadre d'un contrat de location simple;
  - (d) de l'évaluation dans les états financiers du bailleur d'un immeuble loué dans le cadre d'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.
4. La présente Norme ne s'applique pas:
- (a) aux forêts et autres ressources naturelles renouvelables, et
  - (b) aux droits miniers, prospection et extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.
5. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

### Définitions

6. 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 auquel 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.

**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.

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.**

#### **Immeubles de placement**

7. 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.
8. 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.
9. 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.

10. 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 qui présente les états financiers (ou détenu par l’entité qui présente les états financiers 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; et
  - (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.
11. 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 61);
  - (e) 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; et
  - (f) un bien détenu à des fins stratégiques, qui doit être comptabilisé conformément à IPSAS 17.
12. Dans de nombreuses juridictions, 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.

13. Dans certains cas, l'entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. L'entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante relativement peu 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.
14. Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante plus 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 offerts aux clients représentent une composante significative de l'ensemble de l'accord. 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.
15. 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.

16. 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 commentaires correspondants des paragraphes 7 à 15. Le paragraphe 75(a) impose à l'entité de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.
17. Selon IPSAS 13, le preneur n'immobilise pas un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple. Par conséquent, il ne comptabilise pas comme un immeuble de placement la participation qu'il détient dans ce bien.
18. 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 comptes consolidés regroupant les deux entités, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car, du point de vue de l'entité économique dans son ensemble, il est occupé par son propriétaire. Mais, du point de vue de l'entité individuelle à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 6. 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**

19. **Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, lorsque, et uniquement lorsque:**
  - (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.**
20. 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 du potentiel de service sur la base des 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 nécessite que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'existe en général que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entité. Avant que cela 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.

21. Le second critère de comptabilisation est en général aisément satisfait parce que la transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet d'identifier son coût. Comme il est précisé au paragraphe 23 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.

### **Évaluation initiale**

22. **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).**
23. **Si un immeuble de placement est acquis pour un coût nul ou symbolique, ce coût est sa juste valeur à la date de leur acquisition.**
24. 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, droits de mutation et autres coûts de transaction.
25. 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. A compter de cette date, le bien immobilier devient un immeuble de placement et la présente Norme s'applique (voir paragraphes 59(e) et 69 ci-après).
26. Le coût d'un immeuble de placement n'est pas majoré des coûts de démarrage (sauf si ceux-ci sont nécessaires pour mettre le bien en état de fonctionnement), des pertes d'exploitation initiales encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau prévu d'occupation, ni des dépenses anormales supportées du fait d'un gaspillage de matériaux, de main-d'œuvre ou autres ressources encourues pour la construction ou l'aménagement du bien.
27. 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.

28. Un immeuble de placement peut faire l'objet d'une donation ou d'un apport à l'entité. 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 pour un coût nul ou symbolique par le biais de 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.
29. Lorsqu'une entité procède à la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement à sa juste valeur conformément au paragraphe 23, la juste valeur est le coût de l'immeuble. L'entité peut décider, après la comptabilisation initiale, d'adopter le modèle de la juste valeur (paragraphe 35 à 57) ou le modèle du coût (paragraphe 58).

### Dépenses ultérieures

30. **Les dépenses ultérieures relatives à un immeuble de placement qui a déjà été comptabilisé doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'immeuble de placement lorsqu'il est probable que, sur la durée de vie totale de l'immeuble de placement, des avantages économiques futurs ou un potentiel de service supérieurs au dernier niveau de performance défini pour l'immeuble de placement existant, iront à l'entité. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.**
31. Les dépenses ultérieures relatives à un immeuble de placement sont seulement comptabilisées à l'actif lorsque ces dépenses améliorent l'état de l'actif, évalué sur sa durée de vie totale, au-delà de son niveau de performance défini le plus récemment. Le traitement comptable approprié des dépenses encourues après l'acquisition d'un immeuble de placement dépend des circonstances qui ont été prises en compte lors de l'évaluation initiale et de la comptabilisation de l'investissement correspondant, ainsi que du caractère récupérable ou non des dépenses ultérieures. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'un immeuble de placement prend déjà en compte une perte d'avantages économiques futurs et de potentiel de service, les dépenses ultérieures engagées pour rétablir les avantages économiques futurs attendus et le potentiel de service de l'actif, sont incorporées dans le coût de l'actif. Il en va de même lorsque le prix d'achat d'un actif reflète l'obligation pour l'entité d'engager des dépenses qui seront nécessaires dans l'avenir pour amener l'actif à son état de fonctionnement. Un exemple pourrait être l'acquisition d'un immeuble nécessitant une rénovation. Dans ces conditions, les dépenses ultérieures s'ajoutent à la valeur comptable.

## Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale

32. **Une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 35 à 57, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 58 et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**
33. La Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 3, Excédent ou déficit net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, établit que l'on ne doit procéder à un changement volontaire de méthode comptable que si ce changement permet une présentation plus appropriée des événements ou des opérations 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.
34. La présente Norme impose à toutes les entités de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but de son évaluation (modèle de la juste valeur) ou de la présentation d'informations (modèle du coût). Les entités sont encouragées, mais nullement tenues de le faire, à déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant dont la qualification professionnelle est pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique, et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

### Modèle de la juste valeur

35. **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 exceptionnels décrits au paragraphe 55.**
36. **Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être inclus dans le solde net de l'exercice au cours duquel il se produit.**
37. La juste valeur d'un immeuble de placement est habituellement sa valeur de marché. La juste valeur est évaluée comme le prix le plus probable pouvant être raisonnablement obtenu sur le marché, en accord avec la définition de la juste valeur à la date de reporting de l'exercice. Elle est le meilleur prix pouvant être raisonnablement obtenu par le vendeur et le prix le plus avantageux pouvant être raisonnablement obtenu par l'acheteur. Cette estimation exclut spécifiquement un prix estimé majoré ou minoré par des circonstances ou des termes particuliers tels que des financements atypiques, des accords de cession-bail, des contreparties particulières ou des concessions accordées par une quelconque partie associée à la vente.

38. 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.
39. **La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter l'état réel du marché et les circonstances existant à la date de reporting de l'exercice et non ceux à une date passée ou future.**
40. La juste valeur estimée est spécifique à une date donnée. Étant donné que les marchés et la situation sur les marchés peuvent changer, la valeur estimée peut être incorrecte ou inappropriée 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 normale entre des parties consentantes et bien informées si l'échange et la conclusion du contrat n'étaient pas simultanés.
41. La juste valeur de l'immeuble de placement reflète, entre autres choses, le produit locatif des contrats de location en cours et des hypothèses raisonnables et démontrables représentant la vision du marché de ce que des parties consentantes et bien informées prendraient comme hypothèse de produit locatif des contrats de location futurs au vu des conditions actuelles du marché.
42. 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 de l'état du marché à la date de reporting.
43. Un acheteur consentant a l'intention d'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. Cet acheteur est également quelqu'un qui achète en fonction des réalités et des attentes du marché actuel plutôt qu'en fonction d'un marché imaginaire ou hypothétique dont il ne peut démontrer ou anticiper l'existence. L'acheteur supposé ne paierait pas un prix supérieur au prix demandé par le marché. Le propriétaire actuel d'un immeuble de placement fait partie des personnes qui constituent le marché.
44. Un vendeur consentant n'est ni un vendeur excessivement empressé, ni un vendeur forcé, prêt à vendre à tout prix, ni disposé à abandonner son bien pour un prix qui n'est pas jugé raisonnable dans l'état actuel du marché. Le vendeur consentant a l'intention de vendre l'immeuble de placement aux conditions du marché pour le meilleur prix pouvant être obtenu sur un marché ouvert après des actions de mise sur le marché appropriées, quel que soit ce prix. Le contexte dans lequel évolue le propriétaire actuel de l'immeuble de placement n'entre pas en ligne de compte car le vendeur consentant est un propriétaire hypothétique.

45. L'expression "après des actions de mise sur le marché appropriées" signifie que l'immeuble de placement a été mis sur le marché de la manière la plus appropriée pour permettre sa cession au meilleur prix pouvant être raisonnablement obtenu. La durée de mise sur le marché peut varier en fonction des conditions du marché, mais elle doit être suffisante pour permettre d'attirer l'attention d'un nombre adéquat d'acheteurs potentiels. La période de mise sur le marché est supposée débiter avant la date de reporting.
46. 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 du marché. La transaction est présumée intervenir entre des parties non liées, dont chacune agit de manière indépendante.
47. La meilleure indication de la juste valeur est normalement fournie par les prix actuels sur un marché actif d'un bien immobilier similaire dans la même localisation, le même état et faisant l'objet de contrats de location ou 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.
48. A défaut de prix actuels sur un marché actif du type décrit au paragraphe 47, une entité prend en considération des informations émanant de sources diverses, notamment:
  - (a) les prix actuels 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 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 à la date des flux de trésorerie.
49. 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 relativement étroit d'estimations raisonnables de la juste valeur.

50. 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 55).
51. La juste valeur diffère de la valeur d'utilité, telle que définie dans la Norme comptable internationale IAS 36, *Dépréciation d'actifs*<sup>1</sup>. La juste valeur reflète la connaissance et les estimations des intervenants sur le marché mais aussi des facteurs qui sont pertinents pour les intervenants en général. Au contraire, la valeur d'utilité reflète la connaissance et les estimations de l'entité mais aussi des facteurs spécifiques à cette entité et qui ne peuvent être généralisés à toutes les entités. A titre d'exemple, la juste valeur ne reflète pas:
- (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 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.
52. Dans la détermination de la juste valeur d'un immeuble de placement, une entité évite de comptabiliser deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés dans l'état de la situation financière comme des actifs ou des passifs distincts. A titre d'exemple:
- (a) des équipements, tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation, font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont

---

<sup>1</sup> La Normes IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, définit la valeur d'utilité comme "la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité". Le PSC prépare actuellement une norme relative aux dépréciations d'actifs. Le PSC a lancé un appel à commentaires (Invitation to Comment – ITC) *Dépréciation d'actifs* (publié en juillet 2000). Les réponses reçues à cet appel à commentaires aideront le PSC à élaborer une Norme comptable internationale du secteur public relative à la dépréciation d'actifs.

- généralement inclus dans 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; et
  - (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.
53. 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.
54. Dans certains cas, l'entité s'attend à ce que la valeur actualisée de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs financiers comptabilisés) excède la valeur actualisée des encaissements correspondants. Des indications sur la comptabilisation des passifs qui pourraient résulter de cette situation figurent dans les Normes comptables relatives aux *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

#### **Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable**

55. **Il existe une présomption qui peut être réfutée selon laquelle une entité sera capable de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il apparaît 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'elle ne sera pas capable de déterminer la juste valeur de l'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 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 traitement de référence de IPSAS 17, Immobilisations corporelles. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être supposée égale à zéro. L'entité doit continuer à appliquer IPSAS 17 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.**
56. 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 traitement de référence d'IPSAS 17 (c'est-à-dire le modèle du coût explicite

au paragraphe 58 ci-après), elle évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur.

57. **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**

58. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement en utilisant le traitement de référence de IPSAS 17, Immobilisations corporelles, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.**

#### **Transferts**

59. **Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués lorsque, et uniquement lorsque, 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, Immobilisations corporelles) vers la catégorie immeubles de placement.**
60. 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.

61. Le paragraphe 59(b) ci-dessus impose à une entité de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks lorsque, et uniquement lorsque, 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 aucun aménagement, elle continue à le comptabiliser comme un immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (sorti 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.
62. 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.
63. Les paragraphes 64 à 69 traitent des 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.
64. **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, Immobilisations corporelles, ou IPSAS 12, Stocks, doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.**

65. **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, Immobilisations corporelles, 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.**
66. 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 continue à amortir le bien immobilier et à comptabiliser 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. Ceci veut dire que:
- (a) toute diminution de la valeur comptable du bien en résultant est comptabilisée dans le solde net de l'exercice. 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; et
  - (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 net de l'exercice. Le montant comptabilisé dans le solde net de l'exercice n'excède 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; et
    - (ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit de l'actif net/situation nette à la rubrique 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 excédents ou déficits cumulés. Le transfert de l'écart de réévaluation en excédents ou déficits cumulés n'est pas comptabilisé dans l'état de la performance financière.
67. **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 net de l'exercice.**
68. 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.

69. **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 net de l'exercice.**

### Sorties

70. **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 n'est attendu de sa sortie.**
71. 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 d'IPSAS 9 pour la comptabilisation du produit de la vente des biens, et prend en considération les commentaires correspondants de l'Annexe à IPSAS 9. IPSAS 13 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement ou d'une cession-bail.
72. **Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif. Pour les besoins d'intégration dans les états financiers, le profit ou la perte devraient être insérés dans l'état de la performance financière sous le libellé d'élément de produits ou de charges, selon le cas (sauf disposition contraire d'IPSAS 13, Contrats de location, pour une cession-bail).**
73. 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 dans les produits financiers selon IPSAS 9 prorata temporis en prenant en compte le rendement effectif de la créance. ( Des indications sur la comptabilisation de passifs tels que ceux que l'entité conserve après la sortie d'un immeuble de placement figurent dans les Normes comptables relatives aux *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.)

### Informations à fournir

#### Modèle de la juste valeur et modèle du coût

74. Les informations à fournir indiquées ci-dessous s'ajoutent aux informations à fournir selon IPSAS 13. Selon IPSAS 13, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations qui incombent au bailleur pour les

contrats de location simple. Selon IPSAS 13, une entité qui détient un immeuble de placement dans le cadre d'un contrat de location-financement fournit les informations qui incombent au preneur pour le contrat de location-financement et les informations qui incombent au bailleur pour tout contrat de location simple que l'entité a accordé.

75. Une entité doit fournir les informations suivantes:
- (a) lorsque le classement est difficile (voir paragraphe 16), 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;
  - (b) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un paragraphe 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;
  - (c) 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 qui a une expérience récente dans la localisation et la catégorie de l'immeuble de placement évalué. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué;
  - (d) les montants inclus dans l'état de la performance financière au titre:
    - (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 l'exercice; 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 l'exercice;
  - (e) l'existence et les montants des restrictions relatives à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou d'en retirer les produits, et d'encaisser les produits de leur sortie; et

- (f) les obligations contractuelles significatives d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.

#### Modèle de la juste valeur

76. Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 35 à 57 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant les informations suivantes (une information comparative n'est pas imposée):
- (a) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures immobilisées;
  - (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 de la juste valeur;
  - (e) les différences nettes de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère;
  - (f) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et
  - (g) les autres mouvements.
77. Dans les cas exceptionnels où une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le traitement de référence indiqué dans IPSAS 17, Immobilisations corporelles (du fait de l'absence d'une juste valeur fiable, voir paragraphe 55 ci-avant), le rapprochement imposé par le paragraphe précédent doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs à d'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 mesurée 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**

78. Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 58 doit également indiquer:
- (a) les modes d'amortissement utilisés;
  - (b) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;
  - (c) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période;
  - (d) un rapprochement de la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice faisant apparaître les informations suivantes (une information comparative n'est pas requise):
    - (i) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures immobilisées;
    - (ii) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entités;
    - (iii) les sorties;
    - (iv) les amortissements;
    - (v) le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période;
    - (vi) les différences nettes de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère;
    - (vii) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et
    - (viii) les autres mouvements; et
  - (e) la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 55, 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**

79. **Lorsque, à l'adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice pour la première fois, une entité procède à la comptabilisation initiale des immeubles de placement à l'adoption de la présente Norme, elle doit indiquer les effets de la comptabilisation initiale des immeubles de placement en tant qu'ajustement du solde d'ouverture des excédents ou déficits cumulés de l'exercice pendant lequel la Norme est adoptée pour la première fois.**
80. **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 historique 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.**
81. Lors de la première adoption de la présente Norme, une entité peut contrôler un immeuble de placement qu'elle n'a pas comptabilisé auparavant. La présente Norme permet aux entités de procéder à la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement à son coût ou à sa juste valeur. 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**

82. **Selon le modèle de la juste valeur, l'entité doit comptabiliser l'incidence de l'adoption de la présente Norme à la date de son entrée en vigueur (ou à une date antérieure) comme un ajustement du solde d'ouverture des excédents ou des déficits cumulés de l'exercice au cours duquel la Norme est adoptée pour la première fois. De plus:**
- (a) **si l'entité a préalablement rendu publique (dans des états financiers ou autrement) la juste valeur de ses immeubles de placement pour des exercices antérieurs (déterminée sur une**

**base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée au paragraphe 6 et aux commentaires des paragraphes 37 à 54), l'entité est encouragée, mais nullement tenue:**

- (i) **à ajuster le solde d'ouverture des excédents ou déficits cumulés pour le premier exercice présenté pour lequel cette juste valeur a été rendue publique; et**
  - (ii) **à retraiter l'information comparative de ces exercices; et**
- (b) **si l'entité n'a pas préalablement rendues publiques les informations décrites au point (a), elle ne doit pas retraiter les informations comparatives et doit indiquer ce fait.**
83. 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 impose que tout ajustement de la valeur comptable de l'immeuble de placement soit incorporé dans l'excédent ou le déficit cumulé de l'exercice pendant lequel la Norme est appliquée pour la première fois. La présente Norme impose un traitement différent du traitement de référence et des autres traitements autorisés pour les changements de méthodes comptables selon IPSAS 3. IPSAS 3 impose de retraiter les informations comparatives (traitement de référence) ou de fournir des informations comparatives complémentaires pro forma sur une base retraitée (autre traitement autorisé) à moins que cela soit impraticable.
84. Lorsqu'une entité adopte la présente Norme pour la première fois, l'ajustement du solde d'ouverture des excédents ou déficits cumulés inclut le reclassement de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

#### **Modèle du coût**

85. 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 survient lorsqu'une entité adopte pour la première fois la présente Norme et choisit d'utiliser le modèle du coût. L'incidence du changement de méthodes comptables inclut le reclassement de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

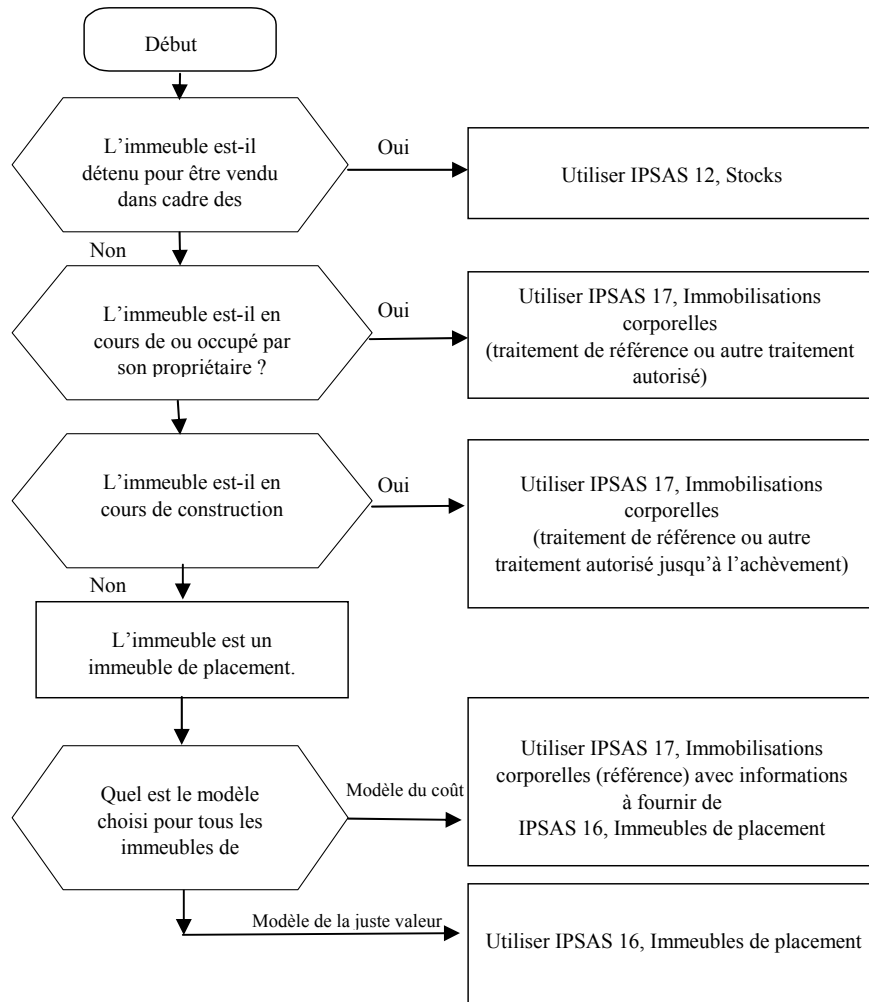
### **Date d'entrée en vigueur**

86. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour les exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> Janvier 2003, elle doit l'indiquer.**
87. 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

**Arbre de décision**

Le but de l'arbre de décision ci-dessous est de résumer quelles Normes comptables internationales du secteur public s'appliquent aux différents types de biens immobiliers. Cette annexe doit être lue dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives.



### 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 (2000), *Immeubles de placement*. 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*.
- IAS 40 impose d'incorporer dans le coût de l'immeuble de placement les dépenses ultérieures lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs supérieurs au niveau de performance défini à l'origine pour l'actif existant iront à l'entité. IPSAS 16 adopte un traitement similaire, mais se base sur le dernier niveau de performance défini pour l'actif — plutôt que le niveau de performance initial — comme référence.
- 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 excédents ou déficits cumulés. Les dispositions transitoires permettent également aux entités de comptabiliser les immeubles de placement à leur juste valeur lors de la première adoption de la présente Norme.
- Au moment de publier cette norme, le Comité du secteur public (Public Sector Committee) n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IAS 41, *Agriculture*, aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 16 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 40 suite à la publication de la Norme comptable internationale IAS 41.
- Des commentaires supplémentaires à ceux d'IAS 40 ont été intégrés 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 d'IAS 40. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "état de la performance financière" et "état de la situation financière" dans IPSAS 16. Les termes équivalents dans IAS 40 sont "entreprise," "produit," "compte de résultat" et "bilan."

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income", respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## IPSAS 17—IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### Remerciements

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 16 (Révisée en 1998), *Immobilisations corporelles*, 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 d'IAS 16 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.



**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 17**

**IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION .....	1–11
Actifs historiques .....	7–10
Entreprises publiques.....	11
DÉFINITIONS .....	12
COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES .....	13–21
Actifs d'infrastructure.....	21
ÉVALUATION INITIALE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES ..	22–32
Composantes du coût.....	26–30
Échanges d'immobilisations .....	31–32
DÉPENSES ULTÉRIEURES.....	33–37
ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE .....	38–65
Traitement de référence .....	38
Autre traitement autorisé .....	39–53
Réévaluations .....	40–53
Dépréciation .....	54–65
Réexamen de la durée d'utilité .....	62–64
Réexamen du mode d'amortissement.....	65
RECOUVRABILITÉ DE LA VALEUR COMPTABLE–PERTES DE VALEUR.....	66–67
MISES HORS SERVICE ET SORTIES .....	68–72
INFORMATIONS À FOURNIR.....	73–79

DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	80–87
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	88–89
ANNEXE–EXEMPLES D'INFORMATIONS À FOURNIR	
COMPARAISON AVEC IAS 16	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 17

## IMMOBILISATIONS CORPORELLES

*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 est de prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles sont celles de la date de comptabilisation des actifs, de la détermination de leur valeur comptable ainsi que de la comptabilisation des dotations aux amortissements correspondantes.

### Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer cette 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 73, 74 et 77 s'appliquent aux actifs historiques qui sont comptabilisés.**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
3. 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 80 à 87 prévoient une exemption de l'obligation de comptabilisation de l'ensemble des immobilisations corporelles pendant la période transitoire de cinq ans.

4. La présente Norme ne s'applique pas:
  - (a) aux forêts et autres ressources naturelles renouvelables, et

- (b) aux droits miniers, à la prospection et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les activités ou les actifs visés en 4(a) ou 4(b) mais qui sont distincts de ces activités ou actifs.

5. La présente Norme ne s'applique pas lorsque d'autres Normes comptables internationales du secteur public s'appliquent ou lorsque, en l'absence de Norme comptable internationale du secteur public, une autre règle internationale applicable autorise la comptabilisation initiale de la valeur comptable des immobilisations corporelles suivant une approche différente de celle prescrite dans la présente Norme. Ainsi, la norme IAS 22 *Regroupements d'entreprises* prévoit des règles d'évaluation des immobilisations corporelles lorsqu'elles sont acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Toutefois, dans de tels cas, tous les autres aspects du traitement comptable de ces actifs, y compris l'amortissement des immobilisations corporelles, sont déterminés par les dispositions de la présente Norme.
6. La présente Norme ne traite pas de certains aspects liés à l'application d'un système complet reflétant les effets de variations de prix (voir IPSAS 10 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*). Toutefois, les entités appliquant un tel système sont tenues de se conformer à l'ensemble des aspects de la présente Norme, à l'exception de ceux relatifs à l'évaluation des immobilisations corporelles postérieurement à leur comptabilisation initiale.

#### **Actifs historiques**

7. 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, mais n'est pas tenue de le faire, appliquer le mode d'évaluation de cette Norme.
8. 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 s'avérer 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.

- 9. 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.
- 10. Les paragraphes 73 à 79 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 l'exercice, faisant apparaître certains composants.

### **Entreprises publiques**

- 11. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les

entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## Définitions

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

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 dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

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 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'un exercice.

La valeur résiduelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

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.

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 des immobilisations corporelles**

13. **Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque:**
  - (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 pour l'entité peut être évalué de façon fiable.**
14. Les immobilisations corporelles constituent souvent l'essentiel de l'actif total d'une entité et sont dès lors importantes pour la présentation de sa situation financière. De plus, l'identification d'une dépense en tant qu'actif ou en tant que charge peut avoir un effet significatif sur l'excédent ou le déficit net des activités de l'entité.
15. 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 se produise, la transaction visant à acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence, l'actif n'est pas comptabilisé.
16. 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. Dans le cas d'un actif produit par l'entité pour elle-même, une évaluation fiable et pertinente du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entité pour l'acquisition des matières premières, de la main d'œuvre et d'autres composants utilisés au cours du processus de construction. En outre, comme indiqué aux paragraphes 22 à 25 de la présente Norme, dans certains cas le coût est déterminé en faisant référence à la juste valeur.
17. Pour identifier ce qui constitue une immobilisation corporelle distincte, il est nécessaire de faire preuve de jugement dans l'application des critères de la définition aux circonstances particulières ou à des types spécifiques d'entités. 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. La plupart des

pièces de rechange et de matériel d'entretien sont habituellement inscrites en stocks et comptabilisées en charges lors de leur utilisation. 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 les pièces d'entretien ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle et qu'on s'attend à ce que leur utilisation soit irrégulière, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles et amorties sur une période ne dépassant pas la durée d'utilité de l'actif lié.

18. Dans certains cas, il est approprié de répartir le coût total d'un actif entre ses différents éléments constitutifs et de comptabiliser chaque élément séparément. Tel est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilité différentes ou qu'elles procurent des avantages ou un potentiel de service à l'entité selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de modes d'amortissement différents. Par exemple, la chaussée, les fondations, les bordures et les caniveaux, les trottoirs, les ponts et l'éclairage peuvent devoir être traités comme des éléments distincts dans un système routier, dans la mesure où leur durée d'utilité est différente. De même, le fuselage d'un avion et ses moteurs doivent être traités comme des actifs amortissables distincts s'ils ont des durées d'utilité différentes.
19. 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 un actif existant donné, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. Lorsque tel est le cas, de telles acquisitions d'immobilisations corporelles remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service émanant des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Toutefois, ces actifs ne sont comptabilisés que dans la mesure où leur valeur comptable et celle des actifs liés en résultant n'est pas supérieure aux avantages économiques totaux ou au potentiel de service que l'entité s'attend à récupérer par leur utilisation et, in fine, leur sortie. 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.



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 cette 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.

#### **Évaluation initiale des immobilisations corporelles**

22. **Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût.**
23. **Si un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, son coût représente sa juste valeur à la date de l'acquisition.**
24. Il est possible de faire un don ou un apport à une entité sous la forme d'une immobilisation corporelle. 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 de 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.
25. Pour les besoins de la présente Norme, la comptabilisation initiale, à sa juste valeur en vertu des dispositions du paragraphe 23, d'une immobilisation corporelle acquise pour un coût nul ou symbolique ne constitue pas une réévaluation. Dès lors, l'application des dispositions du paragraphe 39 relatives à la réévaluation et du commentaire correspondant contenu aux paragraphes 40 à 45 ne s'appliquent que lorsqu'une entité

choisit de réévaluer une immobilisation corporelle au cours des exercices ultérieurs.

### Composantes du coût

26. Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue; toutes les remises et rabais commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Exemples de frais directement attribuables:
- (a) le coût de préparation du site;
  - (b) les frais de livraison et de manutention initiaux;
  - (c) les frais d'installation;
  - (d) les honoraires de professionnels tels que ceux des architectes et ingénieurs; et
  - (e) le coût estimé du démantèlement de l'actif, et de la rénovation du site dans la mesure où ce dernier est comptabilisé en tant que provision. Des indications pour la comptabilisation des provisions figurent dans les Normes comptables relatives aux *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.
27. Lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation corporelle est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, son coût est le montant correspondant à un paiement comptant; la différence entre ce montant 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 5 *Coûts d'emprunt*.
28. Les frais administratifs et autres frais généraux ne sont pas un élément du coût des immobilisations corporelles, à moins qu'ils puissent être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires n'entrent pas dans le coût d'un actif, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement. Les pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif parvienne à la performance prévue sont comptabilisées en charges.
29. Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de l'actif est généralement égal au coût de production des actifs destinés 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 et d'autres ressources encourus pour la production d'un actif par l'entité pour elle-même ne figurent pas dans le coût de cet actif. IPSAS 5 établit les critères à satisfaire pour que les frais financiers puissent être comptabilisés comme un élément constitutif du coût des immobilisations corporelles.

30. Le coût d'un actif détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon les principes fixés dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 *Contrats de location*.

#### **Échanges d'immobilisations**

31. Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle dissemblable ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la juste valeur de l'actif reçu, qui est équivalent à la juste valeur de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transféré.
32. Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange contre un actif similaire servant à des fins similaires dans la même branche d'activité et ayant une juste valeur similaire. Une immobilisation corporelle peut également être vendue en échange d'une participation dans un actif similaire. Dans les deux cas, aucun profit ou perte n'est comptabilisé à l'occasion de cette transaction. Au contraire, le coût du nouvel actif est la valeur comptable de l'actif abandonné. Toutefois, la juste valeur de l'actif reçu peut apporter une indication d'une dépréciation de l'actif donné en échange. Dans de telles circonstances, l'actif donné en échange fait l'objet d'une réduction de valeur et c'est cette valeur diminuée qui est attribuée au nouvel actif. Parmi les exemples d'échanges d'actifs similaires figurent les échanges d'immeubles et autres actifs immobiliers, de machines, d'équipements spécialisés et d'avions. Si d'autres actifs tels que de la trésorerie participent à l'opération d'échange, cela peut indiquer que les actifs échangés n'ont pas une valeur similaire.

#### **Dépenses ultérieures**

33. **Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle lorsqu'il est probable que, sur sa durée d'utilité totale, des avantages économiques futurs ou un potentiel de service supérieurs au dernier niveau de performance défini pour l'actif existant iront à l'entité. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.**
34. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle ne sont comptabilisées à l'actif que si elles améliorent l'état de l'actif, mesuré sur sa

durée d'utilité totale, au-delà de son dernier niveau de performance défini. Exemples d'améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages économiques futurs ou de potentiel de service:

- (a) la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité, y compris l'augmentation de sa capacité;
  - (b) l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production; et
  - (c) l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels récemment établis.
35. Les dépenses de réparation ou d'entretien des immobilisations corporelles sont encourues afin de rétablir ou de maintenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service qu'une entité peut attendre du dernier niveau de performance défini pour l'actif. Dès lors, elles sont en général comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues. Par exemple, les frais de service après-vente ou de révision des installations et de l'équipement constituent habituellement des charges parce qu'ils servent à rétablir, et non à augmenter, le dernier niveau de performance défini.
36. Le traitement comptable approprié des dépenses encourues postérieurement à l'acquisition d'une immobilisation corporelle dépend des circonstances qui ont été retenues lors de l'évaluation et de la comptabilisation de l'immobilisation corporelle correspondante et du fait de savoir si la dépense ultérieure est recouvrable. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'une immobilisation corporelle tient déjà compte d'une perte au niveau des avantages économiques ou du potentiel de service, les dépenses ultérieures pour reconstituer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendus de l'actif sont incorporées dans son coût, à condition que la valeur comptable n'excède pas la valeur totale des avantages économiques totaux ou du potentiel de service que l'entité s'attend à recouvrer par leur utilisation continue et, in fine, leur cession. C'est également le cas lorsque le prix d'achat d'un actif reflète déjà l'obligation de l'entité à encourir à l'avenir des dépenses qui seront nécessaires pour mettre l'actif en condition de fonctionnement. Un exemple serait l'acquisition d'un immeuble nécessitant des travaux de rénovation. En de telles circonstances, les dépenses ultérieures sont ajoutées à la valeur comptable de l'actif dans la mesure où elles peuvent être récupérées par l'utilisation future de cet actif.

**Exemple**

Une entité améliore une usine de traitement des eaux usées et des effluents. La durée d'utilité totale de l'usine a été récemment évaluée à 20 000 heures d'exploitation. Elle est exploitée à raison de 6 000 heures par an, ce qui laisse une durée d'utilité résiduelle de 14 000 heures. L'usine est alors soumise à une rénovation majeure qui allonge à sa durée d'utilité de 4 000 heures d'exploitation. Après la rénovation, on peut évaluer la durée d'utilité totale de l'usine à 24 000 heures, ce qui constitue une amélioration par rapport aux 20 000 heures précédemment évaluées, et les dépenses concernées sont donc incorporées au coût de l'actif.

37. Des composants principaux de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter 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. Ces composants sont comptabilisés comme des actifs distincts car ils ont des durées d'utilité différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils sont liés. En conséquence, dès lors que les critères de comptabilisation fournis au paragraphe 13 sont satisfaits, les dépenses encourues pour remplacer ou renouveler le composant sont comptabilisées comme l'acquisition d'un actif distinct et l'actif remplacé est sorti du bilan.

**Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale****Traitement de référence**

38. **Après sa comptabilisation initiale 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.**

**Autre traitement autorisé**

39. **Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle 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 des 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 49 à 51 exposent le traitement comptable à appliquer aux réévaluations.**

**Réévaluations**

40. La juste valeur des immobilisations corporelles est habituellement leur valeur de marché déterminée par estimation. 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.
41. Pour certains actifs du secteur public, il peut s'avérer 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.
42. 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 au coût de remplacement amorti. 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.
43. Pour des installations et des équipements spécialisés, la juste valeur pourra par exemple être basée soit sur le coût de reproduction, soit sur le coût de remplacement amorti. 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.

44. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles ayant été réévaluées. 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 mouvements importants et volatils de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'autres fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des mouvements peu importants de leur juste valeur. Dans ce cas, une réévaluation tous les trois ou cinq ans peut être suffisante.
45. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est soit:
- (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 amorti; soit
  - (b) déduit de la valeur brute comptable de l'actif; la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. A titre d'exemple, cette méthode est utilisée pour des constructions qui sont réévaluées à leur valeur de marché.

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 49 et 50.

46. **Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.**
47. 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 de 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.
48. Les éléments au sein de la 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.
49. **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, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une réévaluation négative de la même catégorie d'actifs antérieurement comptabilisée en charges.**
50. **Lorsque la valeur comptable d'une catégorie d'actifs diminue par suite d'une réévaluation, la diminution doit être comptabilisée directement en charges. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée sur l'écart de réévaluation correspondant dans la mesure où cette diminution n'excède pas le montant comptabilisé en écart de réévaluation concernant la même catégorie d'actifs.**
51. **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.**
52. Tout ou partie de l'écart de réévaluation compris dans l'actif net peut être transféré directement dans les soldes cumulés lorsque l'écart est réalisé. L'excédent pourra être réalisé, en tout ou en partie, lors de la mise hors service ou de la cession de tout ou partie de l'ensemble des actifs de la catégorie d'immobilisations corporelles à laquelle il fait référence. Toutefois, une part de l'écart peut être réalisée à mesure que l'actif est utilisé par l'entité; dans un tel cas, le montant de l'écart réalisé est la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût d'origine de l'actif. Le transfert en excédents ou déficits cumulés de l'écart de réévaluation n'est pas comptabilisé dans l'état de la performance financière.



53. La Norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat* fournit des indications sur les effets, le cas échéant, sur l'impôt sur le résultat de la réévaluation des immobilisations corporelles.

#### Amortissements

54. **Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs ou le potentiel de service liés à l'actif sont consommés par l'entité. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**
55. A mesure que les avantages économiques ou le potentiel de service représentatifs d'un actif sont consommés par l'entité, la valeur comptable de l'actif est réduite pour refléter cette consommation, généralement en constatant une dotation aux amortissements. Une dotation aux amortissements est constituée même si la valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.
56. Les avantages économiques ou le potentiel de service 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 et l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques ou au potentiel de service auxquels on aurait pu s'attendre à disposer grâce à cet actif. En conséquence, l'ensemble des facteurs suivants doit être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif:
- (a) l'usage attendu de cet actif par l'entité. L'usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif;
  - (b) l'usure physique attendue, qui dépend des facteurs d'activité tels que les cadences auxquelles est utilisé l'actif, le programme de maintenance de l'entité, et les soins apportés et la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation;
  - (c) l'obsolescence technique 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.
57. La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de son utilité attendue 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 ou de potentiel de service représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa durée de vie économique. L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est affaire de jugement basé sur l'expérience de l'entité avec des actifs similaires.

58. Les terrains et constructions sont des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité, même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Les terrains ont normalement une durée d'utilité illimitée et ne sont dès lors pas amortis. Les constructions ont une durée d'utilité limitée et, en conséquence, sont des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n'affecte pas la détermination de la durée d'utilité de la construction.
59. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent peu importante et, en conséquence, est insignifiante dans le calcul du montant amortissable. Lorsque le traitement de référence est adopté et qu'il est probable que la valeur résiduelle sera importante, la valeur résiduelle est estimée à la date d'acquisition et n'est pas ultérieurement augmentée des changements de prix. Toutefois, lorsque l'autre traitement autorisé est adopté, une nouvelle estimation est faite à la date de toute réévaluation ultérieure de l'actif. Cette estimation est basée sur la valeur résiduelle constatée à la date de l'estimation pour des actifs similaires qui sont parvenus à la fin de leur durée d'utilité et qui ont été exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé.
60. 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, le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif. 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. Le mode utilisé pour un actif est choisi sur la base du profil des avantages économiques et du potentiel de service et est appliqué uniformément d'un exercice à l'autre à moins qu'il y ait un changement dans le rythme attendu des avantages économiques et du potentiel de service de cet actif.
61. La dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques et le potentiel de service représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entité dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est inclus 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.

#### Réexamen de la durée d'utilité

62. **La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle doit être réexaminée périodiquement et, si les prévisions sont sensiblement différentes des estimations antérieures, la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée.**
63. Au cours de l'utilisation d'un actif il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inappropriée. Par exemple, la durée d'utilité peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent l'état de cet actif au-delà de son dernier niveau de performance défini. A contrario, des changements technologiques ou des évolutions du marché des produits correspondants peuvent réduire la durée d'utilité de l'actif. Dans de tels cas, la durée d'utilité et, en conséquence, le taux d'amortissement sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices suivants.
64. La politique de réparation et de maintenance de l'entité peut également affecter la durée d'utilité d'un actif. Cette politique peut conduire à une extension de la durée d'utilité d'un actif ou à un accroissement de sa valeur résiduelle. Toutefois, l'adoption d'une telle politique ne supprime pas la nécessité de constater des dotations aux amortissements. 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.

#### Réexamen du mode d'amortissement

65. **Le mode d'amortissement appliqué aux immobilisations corporelles doit être réexaminé périodiquement; en cas de modification importante du rythme attendu des avantages économiques ou du potentiel de service découlant de ces actifs, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter ce changement de rythme. Lorsqu'un tel changement de mode d'amortissement est nécessaire, il doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs doit être ajustée.**

## Recouvrabilité de la valeur comptable – Pertes de valeur

66. Pour déterminer si un actif est déprécié, une entité applique la norme internationale ou nationale adéquate relative aux dépréciations d'actifs<sup>1</sup>. La norme IAS 36 *Dépréciation d'actifs* contient des indications relatives à l'examen de la valeur comptable des actifs détenus pour générer des flux de trésorerie positifs, à la détermination de la valeur recouvrable de tels actifs et à la comptabilisation des pertes de valeur.
67. IAS 22 contient des indications sur les pertes de valeur comptabilisées avant la fin du premier exercice comptable suivant un regroupement d'entreprises par acquisition.

## Mises hors service et sorties

68. **Une immobilisation corporelle doit être éliminée de l'état de la situation financière lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service de sa sortie.**
69. **Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif. Pour les besoins d'intégration dans les états financiers, l'excédent ou le déficit devraient être inclus dans l'état de la performance financière comme un élément de produits ou de charges, selon le cas.**
70. Lorsqu'une immobilisation corporelle est échangée contre un actif similaire, selon les circonstances décrites au paragraphe 31, le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif sorti et ne s'accompagne ni de gain ni de perte.
71. Les opérations de cession-bail sont comptabilisées selon IPSAS 13.
72. Les immobilisations corporelles qui sont retirées du service actif et restent détenues en vue de leur sortie figurent pour leur valeur comptable à la date où l'actif est retiré du service actif. Au moins à chaque fin d'exercice, l'entité teste la dépréciation de l'actif selon la norme comptable internationale ou nationale adoptée en matière de dépréciation d'actifs, et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.

---

<sup>1</sup> Le Comité prépare actuellement une norme relative aux dépréciations d'actifs. Le Comité a lancé un Appel à commentaires (Invitation to Comment – ITC) *Dépréciation d'actifs*. Les réponses reçues à cet Appel aideront le Comité à élaborer une Norme comptable internationale du secteur public relative à la dépréciation d'actifs.

**Informations à fournir**

73. 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. Lorsque plusieurs conventions ont été utilisées, pour chaque convention la valeur brute comptable doit être indiquée pour chaque catégorie;
  - (b) les modes d'amortissement utilisés;
  - (c) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;
  - (d) la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice; et
  - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître:
    - (i) les entrées;
    - (ii) les sorties;
    - (iii) les acquisitions par voie de regroupements d'entités;
    - (iv) les augmentations ou diminutions au cours de l'exercice résultant des réévaluations selon les paragraphes 39, 49 et 50 et des pertes de valeur éventuelles comptabilisées ou reprises directement dans l'actif net/situation nette conformément à la norme comptable nationale ou internationale adoptée;
    - (v) les éventuelles pertes de valeur comptabilisées dans l'état de la performance financière pendant l'exercice conformément à la norme comptable nationale ou internationale applicable qui a été adoptée;
    - (vi) les éventuelles pertes de valeur reprises dans l'état de la performance financière pendant l'exercice conformément à la norme comptable nationale ou internationale applicable qui a été adoptée;
    - (vii) les amortissements;
    - (viii) les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère; et
    - (ix) les autres mouvements.
74. 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) **la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état du site concernant des immobilisations corporelles;**
  - (c) **le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production; et**
  - (d) **le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.**
75. 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 méthodes retenues par les dirigeants et autorisant la comparaison avec d'autres entités. Pour des raisons similaires, il est nécessaire d'indiquer la dotation aux amortissements d'un exercice et le cumul des amortissements à la fin de cet exercice.
76. L'entité indique la nature et les effets des changements d'estimations comptables qui ont une incidence significative sur l'exercice en cours ou qui laissent attendre une incidence significative au cours des exercices ultérieurs, selon la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*. Une telle information peut intervenir à propos de changements dans les estimations concernant:
- (a) les valeurs résiduelles;
  - (b) les coûts estimés de démantèlement, de transport des immobilisations corporelles et de remise en état du site;
  - (c) les durées d'utilité; et
  - (d) le mode d'amortissement.
77. **Lorsqu'une catégorie d'immobilisations corporelles est comptabilisée à un montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées:**
- (a) **les principes de réévaluation utilisés au sein de la catégorie;**
  - (b) **la date à laquelle la réévaluation a été effectuée;**
  - (c) **le recours ou non à un évaluateur indépendant;**
  - (d) **la nature des indices utilisés pour déterminer le coût de remplacement;**

- (e) **l'écart de réévaluation, en indiquant les mouvements de l'exercice et 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.**
78. Une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées selon une norme internationale ou nationale comptables appropriées en plus de l'information imposée par le paragraphe 73 (e) (iv) à (vi).
79. Les utilisateurs des états financiers trouveront également les informations suivantes 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 inutilisées et prêtes à être sorties; et
  - (d) lorsque le traitement de référence 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 mentionner ces montants.

### **Dispositions Transitoires**

80. **Les entités ne sont pas tenues de comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des exercices commençant dans les cinq ans de la date d'adoption de la présente Norme.**
81. **Une entité qui adopte la comptabilité d'exercice pour la première fois conformément aux Normes comptables internationales du secteur public peut initialement comptabiliser les immobilisations corporelles au coût historique ou à la juste valeur. Pour les immobilisations corporelles acquises pour un coût nul ou symbolique, leur coût est leur juste valeur à la date de leur acquisition.**
82. Le paragraphe 13 de la présente Norme impose de comptabiliser les immobilisations corporelles lorsque:
- (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 pour l'entité peut être évalué de façon fiable.
83. Les dispositions transitoires des paragraphes 80 et 81 sont destinées à accorder un répit dans les situations où une entité cherche à se conformer aux dispositions de la Norme dans le contexte de la mise en œuvre des Normes comptables internationales du secteur public à compter de la date d'entrée en vigueur de cette 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 l'adoption de cette Norme, les entités ne sont pas tenues de se conformer à toutes les dispositions du paragraphe 13.
84. Nonobstant les dispositions transitoires prévues aux paragraphes 80 et 81, 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 Norme dès que possible.
85. L'exemption des dispositions du paragraphe 13 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 80 et 81.
86. Au moment d'adopter cette Norme, une entité peut contrôler des actifs qu'elle n'a pas comptabilisés antérieurement. Cette Norme permet aux entités de comptabiliser initialement des immobilisations corporelles à leur coût historique ou à leur juste valeur. Lorsque les actifs sont initialement comptabilisés pour un coût nul ou 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.
87. **Lorsqu'une entité décide de bénéficier des dispositions transitoires des paragraphes 80 et 81, elle doit l'indiquer. Les informations relatives aux principales catégories d'actifs qui n'ont pas été comptabilisées en vertu du paragraphe 80 doivent également être indiquées. Lorsqu'une entité bénéficie des dispositions transitoires lors d'un deuxième exercice ou d'un exercice ultérieur, les détails des actifs ou des catégories d'actif non comptabilisés lors de l'exercice précédent et désormais comptabilisés doivent être indiqués.**

### **Date d'entrée en vigueur**

88. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée.**



89. 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.

## 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.*

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 des notes à l'état de la performance 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 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 pas 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 comptabilise le coût estimé de restauration des immeubles dans le coût de ceux-ci lorsque ces frais satisfont aux critères de comptabilisation d'un passif.
- e) 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:

<i>Tracteurs:</i>	<i>10 ans</i>
<i>Équipement de lavage:</i>	<i>4 ans</i>
<i>Grues:</i>	<i>15 ans</i>
- 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		Équipements		Mobiliers et agencements	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Période de reporting	2,250	2,025	2,090	2,260	1,085	1,100	200	150
Solde d'ouverture	-	-	250	100	120	200	20	100
Entrées	-	-	150	40	60	80	20	-
Sorties	-	-	160	180	145	135	50	50
Amortissement (selon l'état de la performance financière)								
Révaluations (net)	250	225	- 30	- 50	-	-	-	-
Solde à la clôture (selon l'état de la situation financière)	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200

Total des écarts positifs de réévaluation (Paragraphe 78(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Total des écarts négatifs de réévaluation (Paragraphe 78(g))	25	25	380	350	-	-	-	-

Valeur comptable brute	2,500	2,250	2,500	2,430	1,500	1,440	250	250
Amortissements cumulés	-	-	500	340	500	355	100	50
Valeur comptable nette	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200

### Comparaison avec 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 1998) *Immobilisations corporelles*. Les principales différences entre IPSAS 17 et IAS 16 sont les suivantes:

- Au moment de publier cette norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité d'IAS 41 *Agriculture* 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 comptable internationale IAS 41.
- IPSAS 17 n'impose pas et n'interdit pas 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 cette Norme pour les actifs historiques qui ont été comptabilisés; elle peut, sans y être tenue, se conformer à d'autres dispositions de cette 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 d'incorporer dans le coût de l'immobilisation corporelle les dépenses ultérieures lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau de performance défini à l'origine pour l'actif existant, iront à l'entité. IPSAS 17 adopte un traitement similaire, mais se base sur le dernier niveau de performance défini pour l'actif - plutôt que le niveau de performance initial - comme référence.
- IAS 16 impose aux entreprises qui adoptent le traitement alternatif autorisé 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. IPSAS 17 prévoit que les écarts positifs et négatifs de réévaluation peuvent être compensés au niveau d'une catégorie d'actifs.
- IPSAS 17 ne prévoit pas d'exemption en matière d'informations comparatives pour les informations à fournir au paragraphe 73, alors que IAS 16 accorde une exemption.
- IPSAS 17 contient des dispositions transitoires qui permettent aux entités de ne pas comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des exercices commençant dans les cinq ans de la date d'adoption de la présente Norme. Ces

dispositions transitoires permettent également aux entités de comptabiliser les immobilisations corporelles à leur juste valeur à l'adoption de la présente Norme. IAS 16 ne prévoit pas de telles dispositions transitoires.

- IPSAS 17 contient un ensemble de définitions de termes techniques différent de celui d'IAS 16.
- Le Cadre de l'IASC définit un actif comme une ressource contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. IPSAS 17 adopte une définition légèrement différente qui incorpore la notion de potentiel de service.
- Un commentaire supplémentaire à ceux d'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 d'IAS 16. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit"<sup>1</sup> "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 "entreprise," "produit," "compte de résultat" et "bilan" et "capitaux propres."

---

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## 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 d'IAS 14 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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

E-mail: [publications@iasc.org.uk](mailto:publications@iasc.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—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
Définition d'un secteur .....	9–11
INFORMATION SECTORIELLE .....	12–13
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 d'éléments 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 IMPOSÉES

ANNEXE 3 - CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS  
FINANCIERS

COMPARAISON AVEC IAS 14

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 18

## INFORMATION SECTORIELLE

*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 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l’International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 Reporting financier des entreprises publiques publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s’appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu’elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
4. **La présente Norme doit s’appliquer aux jeux complets d’états financiers publiés conformément aux Normes comptables internationales du secteur public.**
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 IAS 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 certaines juridictions, 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 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* 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 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 elle 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 d'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

l'Office national des statistiques financières), et d'importantes activités de transaction 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 être transversales par rapport à ces 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 au public, 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 de juridictions 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 de service 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 central, un État peut adopter une base d'information qui reflète des informations au niveau de l'État, du secteur financier public et du secteur du négoce, 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 dirigeant de grade le plus élevé dans la hiérarchie de l'entité, 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 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.
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 éléments extraordinaires;
- (b) les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière; ou
- (c) les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière.

Les produits sectoriels comprennent la quote-part de l'entité dans le solde net des entités associées, coentités 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 coparticipant dans les produits d'une coentité, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 8 Information financière relative aux participations dans des coentités.

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 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, coentités ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;
- (e) 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
- (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 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 coentité, 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 coentité, 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 le produit sectoriel inclut 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 coentité, 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 consolidé 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 examiner 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 la réconciliation 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 certaines juridictions, ces accords prennent la forme d'une coentité 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 coentité 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 clé 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 IAS 22 *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 correspondant 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, 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 IAS 22). 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, conformément à l'autre traitement autorisé par la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17 *Immobilisations corporelles* les actifs sectoriels prennent en compte ces réévaluations.
38. Dans certaines juridictions, 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 telles 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, la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 12 *Stocks* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des coûts aux stocks et en-cours et la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 11 *Contrats de construction* apporte des commentaires sur l'attribution et l'affectation des

- coûts aux différents contrats. Ces commentaires 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'échelon central 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. 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 méthode 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 clé 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 clé unique de ces affectations est arbitraire ou difficilement compréhensible. Dans le même temps, 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 3 impose que "lorsque des éléments de produits ou de charges pris en compte dans le solde net dégagé par les activités ordinaires sont d'un montant, d'une nature ou d'une incidence tels que leur indication permet d'expliquer de façon pertinente les performances de l'entité au cours de l'exercice, la nature et le montant de ces éléments doivent être indiqués

séparément.” IPSAS 3 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 énoncé au paragraphe 56 n'a pas pour but de reclasser d'ordinaire en extraordinaire (au sens de IPSAS 3) des éléments de produits ou de charges ou 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 d'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 entités associées, des coentités ou des autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence si l'essentiel des activités de ces entités associées se situe dans ce seul secteur.**
62. Bien qu'un montant unique global soit présenté conformément aux dispositions du paragraphe 61, chaque entité associée, coentité 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'entités associées, coentités ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence est indiqué par secteur, le montant cumulé des participations dans ces entités associées ou coentités 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 oeuvre 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 oeuvre 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 de n'opérer ces changements que s'ils sont exigés par un texte réglementaire ou par un organisme de normalisation comptable ou si le changement permet de présenter les

événements ou les opérations de manière plus appropriée dans les états financiers de l'entité.

70. Les changements de méthodes comptables adoptées au niveau de l'entité et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités conformément à IPSAS 3. Sauf indication contraire d'une nouvelle Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 3 impose l'application rétrospective d'un changement de méthode comptable et le retraitement, sauf si cela est impraticable, des informations relatives aux exercices antérieurs (traitement de référence) ou la prise en compte dans l'établissement du solde net de l'entité pour l'exercice en cours de l'ajustement cumulé résultant du changement (autre traitement autorisé). Si l'on suit le traitement de référence, il faut retraiter l'information sectorielle concernant les exercices antérieurs. Si l'on suit l'autre traitement autorisé, l'ajustement cumulé pris en compte dans l'établissement du solde net de l'entité est inclus comme un élément des produits sectoriels ou des charges sectorielles s'il s'agit d'un élément opérationnel qui peut être attribué ou raisonnablement affecté aux secteurs. Dans ce dernier cas, IPSAS 3 peut imposer qu'il soit indiqué séparément si son montant, sa nature ou son incidence est tel que le fait de le signaler permet d'expliquer de façon pertinente la performance du secteur pour l'exercice.
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 réalisable, l'information sectorielle des exercices antérieurs fournie à titre comparatif dans les états financiers est retraitée afin de refléter la nouvelle méthode 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 méthode 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 1er 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 d'informations sectorielles 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.*

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 exercices. Des informations sectorielles sont exigées pour chaque exercice pour lequel un jeu complet d'états financiers est présenté.



INFORMATION SECTORIELLE

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

	Primaire/secondaire		Supérieur		Services spéciaux		Autres services		Éliminations		Consolidé	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Produits sectoriels</b>												
Autorisations budgétaire	48	40	22	23	10	10	7	7				
Honoraires de sources externes	5	4	—	—	9	6	—	—				
Transferts entre secteurs	10	6	6	7	2	4	2	2				
<b>Total des produits sectoriels</b>	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	19	101	90	
<b>CHARGES</b>												
<b>SECTORIELLES</b>												
Rémunérations et salaires	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Amortissements	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Autres charges	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
<b>Total des charges sectorielles</b>	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	19	(96)	(85)	
Frais de siège non affectés												
<b>Deficit des activités opérationnelles</b>												
Charges d'intérêt												
Produits d'intérêt												
Part de l'excédent net dans les entités associées							8	7				
<b>Excédent des activités ordinaires</b>									4		3	
Perte extraordinaire: dommages non assurés causés aux installations par un tremblement de terre	(3)											
<b>Excédent net</b>									4		0	

INFORMATION SECTORIELLE

	54	50	34	30	10	10	10	10	10	9	108	99
<b>AUTRES INFORMATIONS</b>												
Actifs sectoriels												
Participation dans des entités associées mises en équivalence												
Actifs du siège non affectés										26	32	26
<i>Actif total consolidé</i>											<u>35</u>	<u>30</u>
Passifs sectoriels	25	15	8	11	8	8	1	1	1	1	<u>175</u>	<u>155</u>
Passifs du siège non affectés											<u>42</u>	<u>35</u>
<i>Passif total consolidé</i>											<u>40</u>	<u>55</u>
Investissements	13	10	9	5	4	(2)	0	2	3	3	<u>82</u>	<u>90</u>
Charges sans effet de trésorerie hors dotation aux amortissements	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)		(1)	(1)	(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'impulsion d'un directeur. Les activités du secteur des services spéciaux d'éducation comprennent la fourniture de services éducatifs, à des conditions de marché, aux salariés 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 entre 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 entités 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 comptabilisée selon la méthode de la 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.

Perte extraordinaire: l'organisme a encouru une perte non assurée de 3 millions due aux dommages infligés par un tremblement de terre aux installations éducatives en Europe de l'Est en novembre 20X1.

Un rapport détaillé des objectifs établis pour chaque secteur et du degré de réalisation de ces objectifs figure dans le Rapport d'exploitation qui figure ailleurs dans ce rapport.

**Annexe 2****Synthèse des informations à fournir imposées**

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 entités associées ou coentités 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 des états financiers**

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 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. 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 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 dépend de 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 point critique 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 conforme 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 opérations 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 possèderaient 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**

#### *Diffusion en temps opportun*

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, 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 divers 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 d'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 d'IAS 8 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 d'IAS 14. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "produit,"<sup>1</sup> "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" et "bilan" et "capitaux propres."

<sup>1</sup> Les termes anglais "revenue" et "income," respectivement utilisés dans les IPSAS et les IAS, ont été traduits en français par le même terme, à savoir "produit."

## **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 d'IAS 37 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—IPSAS 19**

**PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS  
ÉVENTUELS**

**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 éventuels .....	20–21
COMPTABILISATION .....	22–43
Provisions .....	22–34
Obligation actuelle .....	23–24
Événement passé .....	25–30
Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service .....	31–32
Estimation fiable de l'obligation .....	33–34
Passifs éventuels .....	35–38
Actifs éventuels .....	39–43
ÉVALUATION .....	44–62
Meilleure estimation .....	44–49
Risques et incertitudes .....	50–52
Valeur actuelle .....	53–57
Événements futurs .....	58–60
Sortie attendue d'actifs .....	61–62
REMBOURSEMENTS .....	63–68
CHANGEMENTS AFFECTANT LES PROVISIONS .....	69–70

UTILISATION DES PROVISIONS .....	71–72
APPLICATION DES RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION.....	73–96
Déficits opérationnels nets futurs .....	73–75
Contrats déficitaires.....	76–80
Restructuration.....	81–96
Cession ou transfert d'opérations .....	90–92
Provisions pour restructuration.....	93–96
INFORMATIONS À FOURNIR.....	97–109
DISPOSITIONS TRANSITOIRES .....	110–111
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR.....	112–113
ANNEXES	
A. Tableaux - Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements	
B. Arbre de décision	
C. Exemples: Comptabilisation	
D. Exemples: Informations à fournir	
E. Exemple: Valeur actuelle d'une provision	
COMPARAISON AVEC IAS 37	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 19

## PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

*Les Normes, qui sont présentées en caractères gras, 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 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 cette 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 *Reporting financier des entreprises publiques* publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entreprises commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.
  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*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> 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.

**Prestations sociales**

7. Aux fins de la présente Norme, les “prestations sociales” font référence à des biens, des services et d’autres prestations fournies en vue des objectifs de politique sociale d’une autorité publique. Ces prestations peuvent être:
  - (a) la fourniture de services de santé, d’éducation, de logement, de transport et d’autres services sociaux à la population. Dans de nombreux cas, il n’est pas fait obligation aux bénéficiaires de ces services de payer un montant équivalent à leur valeur; et
  - (b) le paiement de prestations à des familles, à des personnes âgées, handicapées, sans emploi, à des vétérans et autres. C’est-à-dire que les pouvoirs publics, à tous les niveaux, peuvent accorder une assistance financière à des personnes et à des groupes de population de manière à ce qu’ils aient accès à des services destinés à répondre à leurs besoins particuliers, ou à compléter leurs revenus.
8. Dans de nombreux cas, des obligations de fourniture de prestations sociales résultent de l’engagement d’une autorité publique d’entreprendre certaines activités de manière permanente à long terme afin de fournir à la population des biens et des services particuliers. Le besoin – ainsi que la nature et l’offre – de biens et de services destinés à assumer des obligations de politique sociale, varieront souvent d’après différentes conditions démographiques et sociales; et sont difficiles à prévoir. Ces prestations relèvent généralement des catégories “protection sociale,” “éducation” et “santé” visées par le cadre des statistiques financières des États mis au point par le Fonds monétaire international; elles requièrent souvent une évaluation actuarielle pour déterminer le montant du passif en résultant.
9. Pour une provision ou une éventualité résultant de prestations sociales à exclure du champ d’application de la présente Norme, l’entité du secteur public fournissant la prestation ne recevra pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis. Cette exclusion engloberait les cas où une charge serait prélevée au titre de la prestation, mais sans relation directe entre la charge et la prestation reçue. L’exclusion de ces provisions et passifs éventuels du champ d’application de la présente Norme reflète l’opinion du Comité selon laquelle tant 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. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 1 *Présentation des états financiers* fournit des commentaires 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 à des 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 cette Norme au lieu de la présente Norme. A titre d'exemple, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur:
  - (a) les contrats de construction (voir Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 11 *Contrats de construction*); et



- (b) les contrats de location (voir Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 *Contrats de location*). 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 sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat figurent dans la Norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Elle ne s'applique pas davantage aux provisions résultant d'avantages du personnel (les commentaires sur la comptabilisation des avantages du personnel figurent dans la Norme comptable internationale 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. La Norme comptable internationale du secteur public 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 pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente Norme ne modifie pas les dispositions d'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 "provision" est également utilisé dans un contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses: il s'agit là d'ajustements de la valeur comptable d'actifs, qui ne sont pas traités dans 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, elle 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) des dispositions légales ou réglementaires; ou
- (c) de toute autre source de droit.

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 de régler 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 créiteurs 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 de régler 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 réglera 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 (la Norme comptable internationale du secteur public 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, elle 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 du droit ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement par un organisme public, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'autorité de tutelle ou l'organisme public lui-même acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.
30. Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente Norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. Cependant, la diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend souvent impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans de nombreux cas, il n'est pas possible d'évaluer

avec quasi-certitude si une nouvelle proposition de loi sera ou non adoptée sous la forme proposée, et toute décision relative à l'existence d'une obligation doit attendre l'adoption de la proposition de loi.

*Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service*

31. Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il existe une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service soit probable pour régler cette obligation. Pour les besoins de la présente Norme, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est très faible (voir paragraphe 100).
32. Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, l'obligation d'un gouvernement à indemniser des particuliers qui ont reçu du sang contaminé d'un hôpital public), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit faible, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler 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 des 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 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 coentité, 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.
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.

**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:

$$(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1 \text{ M}) + (5 \% \times 4 \text{ M}) = 400\ 000.$$

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 exprime la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut augmenter le montant auquel 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 événement particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, cet événement 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 risques et incertitudes, ce qui aurait 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 réglée 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. Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque exercice 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 comptabilisée 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 la Norme comptable internationale 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.

### **Restructuration**

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 existe uniquement si 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 spécifique pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Dans certains cas, une entité ne démarre la mise en œuvre d'un plan de restructuration ou n'annonce ses principales caractéristiques aux personnes concernées qu'après la date de reporting. IPSAS 14 *Événements postérieurs à la date de reporting* peut imposer que des informations soient fournies si la restructuration est d'une importance telle que le fait de ne pas la mentionner aurait un impact sur la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées.

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 la 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 de 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 de la

restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable 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 les Normes comptables internationales du secteur public 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) **qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entité.**
94. Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts:
- (a) de reconversion ou de relocalisation 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**

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 l'exercice;**
  - (b) **les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, 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 l'exercice; et**
  - (e) **l'augmentation au cours de l'exercice 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. **A 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 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.**
111. La présente Norme impose un traitement différent de celui indiqué dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales *et changements de méthodes comptables*.

IPSAS 3 impose de retraiter les informations comparatives (traitement de référence) ou de fournir des informations comparatives complémentaires pro forma sur une base retraitée (autre traitement autorisé) à moins que cela soit impraticable. La présente Norme impose d'effectuer tout ajustement des exercices antérieurs résultant de la première adoption de la présente Norme directement dans les soldes cumulés (traitement de référence selon IPSAS 3).

### **Date d'entrée en vigueur**

112. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.**
113. 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**

<b>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.</b>		
<b>Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.</b>	<b>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n'imposera pas, une sortie de ressources.</b>	<b>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d'une sortie de ressources est faible.</b>
Une provision est comptabilisée (paragraphe 22)  Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphe 97 et 98).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35)  Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 100).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35)  Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 100).

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**

<p><b>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.</b></p>		
<p><b>L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est quasiment certaine.</b></p>	<p><b>L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable mais n'est pas quasiment certaine.</b></p>	<p><b>L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service n'est pas probable.</b></p>
<p>L'actif n'est pas éventuel (paragraphe 41).</p>	<p>Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39).</p> <p>Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 105).</p>	<p>Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39).</p> <p>Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 105).</p>



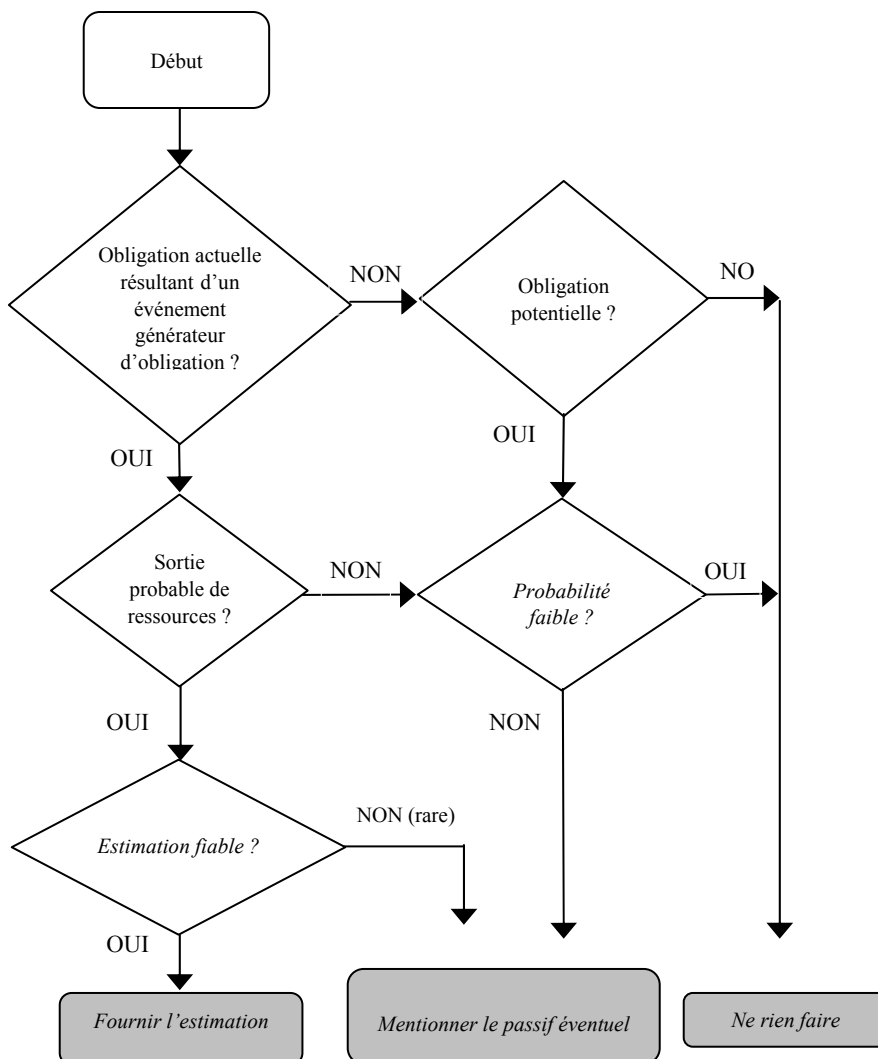
**Remboursements**

**Tout ou partie des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursé(e) par une autre partie.**

L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.	L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et il est quasiment certain que si celle-ci éteint la provision, elle en obtiendra le remboursement.	L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et si celle-ci éteint la provision, le remboursement n'est pas quasiment certain.
L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 67).  Aucune information à fournir n'est imposée.	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).  Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 98(c)).	Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 63).  Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 98(c)).

**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 de 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. A 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** – 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. A 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'hôpital comptabilise le contrat de location selon la Norme comptable internationale du secteur public 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 une 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 9 *Produits des opérations avec contrepartie directe*.

*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. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 17 *Immobilisations corporelles* fournit des commentaires 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. A 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 législative relative à la révision ne donne pas aux coûts de révision la nature d'un

passif, car il n'existe aucune obligation de révision des aéronefs 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. A 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 actuelle 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'ait pas lieu avant 2105-2115. Si les coûts étaient évalués sur la base de l'hypothèse qu'ils ne seraient pas encourus avant 2105-2115, 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 la Norme comptable internationale du secteur public 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.*

**Annexe E****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 %.

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	Charge	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 =  $2000/(1,12)^5 = 1\,134,85$ 

Fin de l'année 1	Valeur actuelle = $2000/(1,12)^4 = 1\,271,04$	136,18
Fin de l'année 2	Valeur actuelle = $2000/(1,12)^3 = 1\,423,56$	152,52
Fin de l'année 3	Valeur actuelle = $2000/(1,12)^2 = 1\,594,39$	170,83
Fin de l'année 4	Valeur actuelle = $2000/(1,12)^1 = 1\,785,71$	191,33
Fin de l'année 5	Valeur actuelle = $2000/(1,12)^0 = 2\,000,00$	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 d'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 d'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.
- IPSAS 19 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 37. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "entité," "état de la performance financière" et "état de la situation financière" dans IPSAS 19. Les termes équivalents dans IAS 37 sont "entreprise," "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 d'IAS 24 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité pour le secteur public) de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables).

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.

E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

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

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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC—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
Droits de vote.....	17
La problématique des parties liées .....	18–21
Rémunération des principaux dirigeants.....	21
IMPORTANCE RELATIVE .....	22
INFORMATIONS À FOURNIR.....	23–41
Notification du 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	

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 20

## INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

*Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, 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 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 pour la fourniture d'informations relative à des relations avec des parties liées et 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. Les entreprises publiques sont tenues de se conformer aux Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'International Accounting Standards Committee. La recommandation (Guideline) n° 1 Reporting financier des entreprises publiques publiée par le Public Sector Committee (Comité du secteur public) note que les IAS s'appliquent à toutes les entités commerciales, qu'elles appartiennent au secteur privé ou au secteur public. Ainsi, pour les entreprises publiques, la recommandation n°1 (Guideline) préconise de présenter des états financiers conformes aux IAS pour tous leurs aspects significatifs.

## 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 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.

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) des entités associées (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités associées); et

- (c) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une participation dans l'entité présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entité, et les membres proches de la famille de ces personnes;
- (d) les principaux dirigeants et les membres proches de leur famille; et
- (e) les entités dans lesquelles une participation substantielle est détenue, directement ou indirectement, par toute personne citée dans (c) ou (d), ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable.

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 à l'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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 7 Comptabilisation des participations dans des entités 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 les 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 appartenant à un ménage commun;
  - (b) un grand-parent, un parent, un enfant qui n'est pas à charge, un petit-enfant, 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 l'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 portant 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 l'entité présentant les 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.

### **Droits 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 dotée d'une structure de société et qu'un ministre ou un organisme public 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 des 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 du ministère ou de l'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 cette relation;

- (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 des 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 de 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 accordés et les contreparties qui leur sont accordées pour les services qu'ils fournissent à l'entité sauf dans 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. La Norme comptable internationale du secteur public 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.

### Informations à fournir

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, avec les membres de son organe de direction ou avec son comité de direction, en particulier leur rémunération et leurs emprunts. Ceci résulte des responsabilités inhérentes au droit des sociétés dont sont chargés les administrateurs, les membres des organes de direction et du comité de direction, et de leurs importants pouvoirs d'affectation des ressources de l'entité. Dans certaines juridictions, des exigences similaires figurent dans 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. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées* et IPSAS 7 imposent de fournir une liste des entités contrôlées et des entités associées significatives. La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 3 *Solde de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* impose que soient fournies des informations sur les éléments extraordinaires et sur les éléments des produits 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 présentant les états financiers pour la période.

**Notification du 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 la relation 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) **le type des 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 non);
  - (c) achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs;
  - (d) contrats d'agent;
  - (e) contrats de location;
  - (f) transfert 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 sans frais. Par exemple, un ministère chargé de services administratifs peut fournir des locaux sans frais 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 les conditions 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 reconnaît 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 surviennent autrement qu'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 devrait normalement comprendre:
- (a) une description de la nature de la relation avec les parties liées impliquées dans ces opérations. Par exemple, savoir 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 de 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 entités 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 toute autre rémunération accordée 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 largement 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 certains des 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<sup>2</sup> impose la fourniture de certaines informations supplémentaires 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 largement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants; et
  - (b) peuvent être largement 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 une rétribution 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 cette autre rémunération ou rétribution.
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 contreparties fournies 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 exercices ouverts à compter du 1er 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**

*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 – 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 suivantes:

Ministères et organismes publics: 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).

(Note: La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées* impose de fournir certaines informations à propos d'entités contrôlées significatives).

*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 correspondent 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 la Norme comptable internationale du secteur public 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 largement mis à la disposition de personnes extérieures au groupe des principaux dirigeants (et/ou largement connus d'elles) (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.

*Autre rémunération octroyée 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 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'établissement est contrôlée par le ministère X. Le ministère X est contrôlé par l'État X.

L'établissement contrôle l'Unité de services administratifs qui est une entreprise publique.

(Note: La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées* impose de fournir certaines informations à propos d'entités contrôlées significatives).

*Opérations entre parties liées (Paragraphe 27)*

L'administration a fourni une maison au ministre, à titre gratuit. Des maisons semblables à celles 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 à des 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 la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 20 *Information relative aux parties liées*) de l'établissement 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'établissement 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 largement 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	S

*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 octroyée aux membres proches de la famille de dirigeants (paragraphe 34(b))*

Pendant la période de reporting, l'administration a octroyé une rémunération totale 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 d'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 d'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 de 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 d'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'informations relatives aux opérations entre parties liées qui se déroulent à des termes et conditions normaux. IAS 24 présente des exclusions plus limitées pour des opérations entre parties liées qui surviennent dans le cours d'opérations normales entre les parties.
- IPSAS 20 utilise parfois une terminologie différente de celle d'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 de la Norme comptable internationale IAS 36 (2004), "Dépréciation d'actifs" (IAS 36), publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits d'IAS 36 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants (Fédération internationale des experts-comptables), avec l'autorisation de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

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, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto: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'IASC et de l'IASB.

"IAS," "IASB," "IASC," "IASCF," "IFRS," "International Financial Reporting Standards" 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 21**

**DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE  
TRÉSORERIE**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
Objectif .....	1
Champ d'application.....	2–13
Définitions .....	14–17
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 état .....	44
Approche des Unités de service.....	45
Modalités d'application des approches.....	46
Comptabilisation et évaluation 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



ANNEXES

- A. Indices de dépréciation – Exemples
- B. Évaluation d'une perte de valeur - Exemples
- C. Base des conclusions

COMPARAISON AVEC IAS 36 (2004)

---

# NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR PUBLIC—IPSAS 21

## DÉPRÉCIATION D'ACTIFS NON GÉNÉRATEURS DE TRÉSORERIE

*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 (IPSAS) ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.*

### 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 cette 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: Informations 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 cette 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 leur 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 d’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 sera 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) des entités contrôlées, telles que définies dans IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées*;
  - (b) les entités associées, telles que définies dans IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées*; et
  - (c) les coentités, telles que définies dans IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités*;

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 qui réunit 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. In the case of an intangible asset, the term "amortization" is generally used instead of "depreciation." 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 service 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 montrant qu'un actif a pu perdre de la 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 un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entité doit au minimum utiliser les indices suivants:**

**Sources d'information externes**

- (a) **La 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'information internes**

- (c) **Il existe un indice 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 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 vente et sa valeur d'utilité. Si l'un de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif n'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 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 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 cédé. 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 des approximations raisonnables des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de vente ou la valeur d'utilité.

### **Juste valeur diminuée des coûts de vente**

36. La meilleure indication de la juste valeur diminuée des coûts de vente d'un actif 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 que l'actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de vente est le prix de marché de l'actif moins les coûts de sortie. Le prix de marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque des cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle on estime la juste valeur diminuée des coûts de vente 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 refléterait 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 personnel*)<sup>1</sup> et les coûts associés à la réduction ou à la réorganisation d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

### Valeur d'utilité

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

---

<sup>1</sup> L'IPSASB a inclus l'élaboration d'un 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.

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 net.**
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'information 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'information 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. Les indices d'une diminution potentielle d'une perte de valeur du paragraphe 56 sont pour l'essentiel le reflet des indices d'une perte de valeur potentielle du 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 est une reprise de 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 net.**
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 net 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 net 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 par 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 net au cours de l'exercice.**
  - (b) **Le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le solde net 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. **Cette 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 net).**
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 Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*.

### **Date d'entrée en vigueur**

77. **La présente Norme entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> 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.

## 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'information 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. A 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'information 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 UM<sup>1</sup>. 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:

<b>a</b>	<b>Coût d'acquisition, 1999</b>	<b>10 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, 2003 (a × 4 ÷ 7)</b>	<u><b>5 714 286</b></u>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<u><u><b>4 285 714</b></u></u>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement</b>	<b>500 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, (c × 4 ÷ 7)</b>	<u><b>285 714</b></u>
<b>d</b>	<b>Valeur de service recouvrable</b>	<u><u><b>214 286</b></u></u>
	<b>Perte de valeur (b – d)</b>	<u><u><b>4 071 428</b></u></u>

<sup>1</sup> 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.

<b>a</b>	<b>Coût d'acquisition, 1999</b>	<b>350 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 4 \div 7</math>)</b>	<b>200 000</b>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<b>150 000</b>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement</b>	<b>70 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (<math>c \times 4 \div 7</math>)</b>	<b>40 000</b>
<b>d</b>	<b>Valeur de service recouvrable</b>	<b>30 000</b>
	 <b>Perte de valeur (b – d)</b>	 <b>120 000</b>

### 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:

<b>a</b>	<b>Coût historique, 1997</b>	<b>10 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 6 \div 50</math>)</b>	<b>1 200 000</b>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<b>8 800 000</b>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement par un entrepôt de même capacité</b>	<b>4 200 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (<math>c \times 6 \div 50</math>)</b>	<b>504 000</b>
<b>d</b>	<b>Valeur de service recouvrable</b>	<b>3 696 000</b>
	<b>Perte de valeur (b - d)</b>	<b>5 104 000</b>

### 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 – École 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:

<b>a Coût d'acquisition, 1983</b>	<b>2 500 000</b>
<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 20 \div 40</math>)</b>	<b>1 250 000</b>
<b>b Valeur comptable, 2003</b>	<b>1 250 000</b>
<b>c Coût de remplacement</b>	<b>1 300 000</b>
<b>Cumul des amortissements (<math>c \times 20 \div 40</math>)</b>	<b>650 000</b>
<b>d Valeur de service recouvrable</b>	<b>650 000</b>
<b>Perte de valeur (b – d)</b>	<b>600 000</b>

**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:

<b>a</b>	<b>Coût d'acquisition, 1998</b>	<b>200 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 5 \div 10</math>)</b>	<b><u>100 000</u></b>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<b><u><u>100 000</u></u></b>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement</b>	<b>250 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (<math>c \times 5 \div 10</math>)</b>	<b><u>125 000</u></b>
<b>d</b>	<b>Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)</b>	<b>125 000</b>
	<b>Moins: le coût de remise en état</b>	<b><u>40 000</u></b>
<b>e</b>	<b>Valeur de service recouvrable</b>	<b>85 000</b>
		<b><u><u>15,000</u></u></b>
	<b>Perte de valeur (b – e)</b>	

**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 serve 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:

<b>a Coût d'acquisition, 1984</b>	<b>50 000 000</b>
<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 19 \div 40</math>)</b>	<u><b>23 750 000</b></u>
<b>b Valeur comptable, 2003</b>	<u><u><b>26 250 000</b></u></u>
<b>c Coût de remplacement (d'un nouvel immeuble)</b>	<b>100 000 000</b>
<b>d Cumul des amortissements (<math>c \times 19 \div 40</math>)</b>	<u><b>47 500 000</b></u>
<b>Coût de remplacement net d'amortissement (sans dégradation)</b>	<b>52 500 000</b>
<b>Moins: le coût de remise en état</b>	<u><b>35 500 000</b></u>
<b>e Valeur de service recouvrable</b>	<u><u><b>17 000 000</b></u></u>
<b>Perte de valeur (b – e)</b>	<u><u><b>9 250 000</b></u></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:

<b>a</b>	<b>Coût d'acquisition, 1988</b>	<b>80 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements, 2003 (<math>a \times 15 \div 40</math>)</b>	<b><u>30 000 000</u></b>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<b><u>50 000 000</u></b>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement (immeuble à 20 niveaux)</b>	<b>85 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (<math>c \times 15 \div 40</math>)</b>	<b><u>31 875 000</u></b>
<b>d</b>	<b>Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles</b>	<b><u>53 125 000</u></b>
<b>e</b>	<b>Valeur d'utilité de l'immeuble après l'entrée en vigueur de la réglementation</b>	
	<b>(<math>d \times 16 \div 20</math>)</b>	<b><u>42 500 000</u></b>
<b>f</b>	<b>Juste valeur de l'immeuble diminuée des coûts de vente après l'entrée en vigueur de la réglementation</b>	<b><u>45 000 000</u></b>
<b>g</b>	<b>Coût recouvrable (le plus élevé de e et f)</b>	<b><u>45 000 000</u></b>
	<b>Perte de valeur (<math>b - g</math>)</b>	<b><u>5 000 000</u></b>

**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:

<b>a</b>	<b>Coût d'acquisition, 1998</b>	<b>40 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (a × 5 ÷ 10)</b>	<b><u>20 000 000</u></b>
<b>b</b>	<b>Valeur comptable, 2003</b>	<b><u><u>20 000 000</u></u></b>
<b>c</b>	<b>Coût de remplacement</b>	<b>45 000 000</b>
	<b>Cumul des amortissements (c × 5 ÷ 10)</b>	<b><u>22 500 000</u></b>
<b>d</b>	<b>Coût de remplacement net d'amortissement avant ajustement pour les unités de service résiduelles</b>	<b><u><u>22 500 000</u></u></b>
<b>e</b>	<b>Valeur de service recouvrable (d × 75 %)</b>	<b><u><u>16 875 000</u></u></b>
	<b>Perte de valeur (b – e)</b>	<b><u><u>3 125 000</u></u></b>

Dépréciation d'Actifs Non Générateurs de Trésorerie détenus par des entreprises publiques



**Annexe C****Base des conclusions**

*La présente annexe donne les raisons pour lesquelles l' International Public Sector Accounting Standards Board's (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 Norme IPSAS s'écartent des dispositions d'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
  - (b) 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 appropriée. 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 d'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 reposent 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 d'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.

*l'approche de la valeur de marche*

- 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 d'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 non 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 cette 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 d'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.

#### **Impairment of Non-Cash-Generating Assets Held by Government Business Enterprises**

- 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<sup>o</sup>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<sup>o</sup>21 et la Norme comptable internationale IAS<sup>o</sup>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<sup>o</sup>36 traite de la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités à but lucratif. IPSAS<sup>o</sup>21 impose néanmoins de comptabiliser la dépréciation des actifs générateurs de trésorerie des entités du secteur public selon IAS<sup>o</sup>36.
- IPSAS<sup>o</sup>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<sup>o</sup>17 *Immobilisations corporelles*. IAS<sup>o</sup>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<sup>o</sup>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<sup>o</sup>36 détermine la valeur d'utilité d'un actif générateur de trésorerie comme la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs de cet actif.
- IPSAS<sup>o</sup>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<sup>o</sup>36 dans le cadre de l'ensemble minimal d'indices de dépréciation tandis que IPSAS<sup>o</sup>21 le mentionne dans les commentaires.
- IPSAS<sup>o</sup>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 d'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.
- IPSAS 21 utilise parfois une terminologie différente de celle d'IAS 36. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes "produit," "valeur de service recouvrable," "état de la performance financière" et "état de la situation financière" dans IPSAS 21. Les termes équivalents dans IAS 36 sont "produit," "valeur recouvrable," "compte de résultat" et "bilan."

# INTRODUCTION

## DES NORMES COMPTABLES DESTINEES 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'une juridiction 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.<sup>1</sup>

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*.

---

<sup>1</sup> Dans le contexte de cette norme, l'expression anglaise "cash basis (of accounting)" a été traduit en français par "comptabilité de caisse"; les autres expressions contenant le terme "cash" ont été traduites par le mot "trésorerie". Les termes français "caisse" et "trésorerie" sont ici équivalents.

## INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA COMPTABILITE 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*.
- 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.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE DU SECTEUR  
PUBLIC**

**INFORMATION FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA  
COMPTABILITE DE CAISSE**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
INTRODUCTION	
STRUCTURE DE LA NORME	
Première partie: Dispositions normatives	
OBJECTIF	
1.1 CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS NORMATIVES .....	1.1.1 – 1.1.7
1.2 LA COMPTABILITÉ DE CAISSE.....	1.2.1 – 1.2.9
Définitions .....	1.2.1 – 1.2.9
Méthode de la comptabilité de caisse .....	1.2.2
Équivalents de trésorerie.....	1.2.3 – 1.2.5
Trésorerie contrôlée par l'entité présentant les états financiers .	1.2.6 – 1.2.9
1.3 DISPOSITIONS RELATIVES À LA PRÉSENTATION ET AUX INFORMATIONS A FOURNIR .....	1.3.1 – 1.3.38
Définitions .....	1.3.1 – 1.3.3
États financiers.....	1.3.4 – 1.3.11
Informations à présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie .....	1.3.12 – 1.3.29
Classification .....	1.3.17
Postes, rubriques et sous-totaux.....	1.3.18
Présentation pour le 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
	Diffusion en temps opportun .....	1.4.4
	Date d'autorisation .....	1.4.5 – 1.4.6
	Informations relatives à l'entité .....	1.4.7 – 1.4.8
	Restrictions affectant les soldes de trésorerie et l'accès à l'emprunt	1.4.9 – 1.4.12
	Cohérence de la présentation .....	1.4.13 – 1.4.15
	Informations comparatives .....	1.4.16 – 1.4.20
	Identification des états financiers .....	1.4.21 – 1.4.25
1.5	CORRECTION D'ERREURS.....	1.5.1 – 1.5.5
1.6	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 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
ANNEXE 1: ILLUSTRATION DES DISPOSITIONS DE LA PREMIERE 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 – 2.1.59
	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 – 2.1.36
Comparaison avec les budgets .....	2.1.36
États financiers consolidés.....	2.1.37 – 2.1.44
Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles .....	2.1.40 – 2.1.44
Coentités .....	2.1.45 – 2.1.46
Information financière dans les économies hyperinflationnistes	2.1.47 – 2.1.59
Le retraitement des états financiers.....	2.1.49 – 2.1.54
Informations comparatives .....	2.1.55
États financiers consolidés.....	2.1.56 – 2.1.57
Sélection et utilisation de l'indice général des prix .....	2.1.58 – 2.1.59
<b>2.2 ÉTATS ET AUTRES ENTITÉS DU SECTEUR PUBLIC AYANT L'INTENTION DE PASSER À LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE .....</b>	<b>2.2.1 – 2.2.5</b>
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 ENCOURAGEE DANS LA DEUXIEME PARTIE DE LA  
NORME

ANNEXE 3: PRESENTATION DE L'ETAT DES ENTREES ET SORTIES DE  
TRESORERIE SELON LE FORMAT IMPOSE PAR IPSAS 2 TABLEAUX  
DES FLUX DE TRESORERIE

ANNEXE 4: CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS  
FINANCIERS

ANNEXE 5: ÉTABLIR LE CONTROLE D'UNE AUTRE ENTITE POUR LES  
BESOINS DE L'INFORMATION FINANCIERE

---

# 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 méthode 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 immédiatement 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 certaines juridictions, 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 de fournir des informations relatives aux soldes de trésorerie détenus par une entité à la date de reporting qui ne sont pas disponibles pour 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 certaines juridictions, 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 l'exercice auquel 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; et**
- (b) **les méthodes comptables et notes explicatives.**
- 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), 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.
- 1.3.7 Le paragraphe 1.3.24 de la présente Norme impose de présenter dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie certains paiements effectués par des tiers pour le compte de l'entité présentant les états financiers. Les paiements effectués par des tiers ne satisferont pas à la définition de trésorerie, de sorties et d'entrées de trésorerie exposée au paragraphe 1.2.1 de la présente Norme, et ne seront pas présentés comme des entrées et des sorties de trésorerie contrôlées par l'entité présentant les états financiers dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états qui pourraient être préparées par l'entité présentant les états financiers.
- 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 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 de recettes; ou
- (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.

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. Ces informations à fournir faciliteront également l'analyse et l'évaluation informée des ressources de trésorerie actuelles de l'entité ainsi que des sources et de la pérennité des entrées de trésorerie futures.

### **Classification**

- 1.3.17 Les sous-classifications (ou catégories) du total des entrées et des sorties de trésorerie qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.12 et 1.3.14 sont affaire de jugement professionnel. Ce jugement s'appliquera dans le contexte des caractéristiques objectives et qualitatives de l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. L'annexe 4 de la présente Norme énumère les caractéristiques qualitatives 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) l'acquisition ou la 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 certaines juridictions, 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 juridictions, des décisions ou instructions de l'État peuvent également imposer à un ministère ou une autre entité de l'État de régler certaines obligations d'un autre ministère ou d'une autre entité, ou d'acquérir certains biens ou services pour le compte d'un autre ministère ou d'une autre entité. Conformément au paragraphe 1.3.24(a) ci-dessus, l'entité présentant les états financiers présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses faites pour son compte pendant la période de reporting. Cela aidera les utilisateurs à identifier le total des ressources de trésorerie de l'entité économique qui ont été appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et les sources et utilisations de ces ressources de trésorerie.
- 1.3.27 Dans certains cas, des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle appartient l'entité présentant les états financiers acquièrent des biens ou des services pour le compte de l'entité ou éteignent les obligations de celle-ci. Par exemple, un État peut financer l'exploitation d'un programme de santé ou d'enseignement d'une autorité publique provinciale ou municipale en payant directement des fournisseurs de services, et en acquérant et en transférant à d'autres autorités publiques les fournitures nécessaires pendant la période. De même, un État ou une organisation indépendante d'aide peut régler directement à un entrepreneur la construction d'une route pour le compte d'une autorité donnée plutôt que fournir les fonds directement à cette autorité elle-même. Ces paiements peuvent prendre la forme d'une subvention ou d'une autre aide, ou d'un prêt destiné à être remboursé. Dans de tels cas, l'autorité provinciale ou municipale ne reçoit pas de la trésorerie (ou des équivalents de trésorerie) directement de l'autre entité, ou n'obtient pas le contrôle d'un compte bancaire ou d'une facilité similaire mise en place à son avantage par l'autre entité. En conséquence, le montant réglé ou payé pour son compte ne constitue pas de la « trésorerie » au sens de la présente Norme. Toutefois, l'autorité tire un avantage des sorties de trésorerie effectuées pour son compte.
- 1.3.28 Le paragraphe 1.3.24(b) ci-dessus impose que l'entité présente dans une colonne séparée de l'état des entrées et des sorties de trésorerie le montant, les sources et les utilisations de ces dépenses effectuées par des tiers qui ne font pas partie de l'entité économique à laquelle elle appartient. Cela permettra aux utilisateurs d'identifier le total des ressources de trésorerie appliquées aux activités de l'entité pendant la période de reporting, et la mesure dans laquelle ces ressources sont fournies par des parties qui font, et qui ne font pas, partie de l'autorité à laquelle l'entité présentant les états financiers appartient. Dans certains cas, à la date de reporting, une entité

peut ne pas être consciente que des paiements ont été effectués pour son compte par des tiers pendant la période de reporting. Cela peut se produire lorsqu'une entité n'a pas été formellement avertie du paiement du tiers ou ne peut vérifier qu'un paiement attendu s'est produit. Le paragraphe 1.3.24 ci-dessus impose que des paiements de tiers ne soient présentés dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie que lorsque pendant la période de reporting, l'entité a été formellement avertie que ces paiements ont été effectués ou qu'elle en vérifie l'exécution d'une autre manière.

- 1.3.29 Les sous-classifications (ou catégories) des sources et des utilisations de paiements de tiers qui seront présentées selon les paragraphes 1.3.24(a) et 1.3.24(b) sont affaire de jugement professionnel. Les facteurs qui seront pris en compte pour exercer ce jugement figurent au paragraphe 1.3.17.

## **Méthodes comptables et notes explicatives**

### **Structure des notes**

- 1.3.30 **Les notes aux états financiers d'une entité doivent:**

- (a) **présenter des informations sur la base utilisée pour préparer les états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux opérations importantes et autres événements; et**
- (b) **fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle des entrées, sorties et soldes de trésorerie de l'entité.**

- 1.3.31 **Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes de l'état des entrées et des sorties de trésorerie et des autres états financiers doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.**

### **Sélection et application des méthodes comptables**

- 1.3.32 **Les états financiers à usage général doivent présenter des informations qui sont:**

- (a) **compréhensibles;**
- (b) **pertinentes pour les besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre et des comptes à rendre; et**
- (c) **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 l'exercice 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.

### Diffusion en temps opportun

- 1.4.4 L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de 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 nombreuses juridictions, 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 la juridiction dans laquelle 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 nombreuses juridictions, l'État a reconnu cette situation et a légiféré sur les obligations d'information financière de ces entités.
- 1.6.14 Dans certaines juridictions, 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. A 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 juridiction 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, la juridiction dans laquelle l'entité contrôlée opère (lorsqu'elle est différente de celle 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 de la première partie et dispositions transitoires**

### **Date d'entrée en vigueur**

- 1.8.1 **La première partie de la présente Norme comptable internationale du secteur public entre 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.**

**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**

**ETATS FINANCIERS CONSOLIDES DE L'ÉTAT X**

**ÉTAT CONSOLIDÉ DES ENTRÉES ET SORTIES DE**  
**TRESORERIE POUR L'EXERCICE CLOTURE LE 31**  
**DECEMBRE 200X**

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
<b>ENTREES DE TRESORERIE</b>					
<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>X</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>					
Produits de la cession d'immobilisations corporelles	X	-		X	-

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
Activités de transaction					
Produits d'activités de transaction		X	-	X	-
<i>Autres entrées de trésorerie</i>	4	X	X	X	X
<b>Total des entrées de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SORTIES DE TRESORERIE</b>					
<i>Activités</i>					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	(X)	(X)	(X)
Fournitures et consommables		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)
<i>Transferts</i>					
Subventions		(X)	-	(X)	-
Autres transferts versés		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	-	(X)	-
<i>Investissements</i>					
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles		(X)	<u>(X)</u>	(X)	<u>(X)</u>
Acquisition d'instruments financiers		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
<b><i>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</i></b>					
Remboursements d'emprunts	(X)	-	-	(X)	-
Intérêts versés	(X)	=	=	(X)	=
		(X)	-	(X)	-
<b><i>Autres sorties de trésorerie</i></b>	5	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total des sorties de trésorerie</b>		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Augmentation/(diminution) de trésorerie</b>	X	=	=	X	=
<b>Trésorerie à l'ouverture de l'exercice</b>	2	X	S/O*	X	N/A
<b>Augmentation/(diminution) de trésorerie</b>		<u>X</u>	<u>S/O</u>	<u>X</u>	<u>N/A</u>
<b>Trésorerie à la clôture de l'exercice</b>	2	<u>X</u>	<u>S/O</u>	<u>X</u>	<u>N/A</u>

\* S/O = Sans objet

**ETATS 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.

**ETAT DES ENTREES DE TRESORERIE PAR CLASSIFICATION DE FONDS**

	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
(en milliers d'unités monétaires)	<b>Entrées contrôlées par l'entité</b>	<b>Entrées contrôlées par l'entité</b>
<b>ENTRÉES DE TRÉSORERIE</b>		
Fonds consolidés	X	X
Fonds spéciaux	X	X
Fonds de transaction	X	X
Emprunts	X	X
<b>Total des entrées de trésorerie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>



**PRODUITS D'EMPRUNTS**

(en milliers d'unités monétaires)	Note	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
		Entrées de trésorerie contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers	Entrées contrôlées par l'entité	Résultant de paiements effectués par des tiers
<b>EMPRUNTS</b>					
Institution commerciale nationale		X	-	X	-
Institution commerciale étrangère		X	-	X	-
Banques de développement et organismes de prêt similaires		X	X	X	X
<b>Total emprunts</b>	3	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR PROGRAMMES/ACTIVITES/FONCTION DE L'ETAT

(en milliers d'unités monétaires)	<-----200X----->		<-----200X-1----->	
	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par des tiers
<b>SORTIES/DÉPENSES – Compte opérationnel</b>				
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	-
Divers	X	X	X	X
<b>Total des sorties/dépenses</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SORTIES/DÉPENSES – Compte de capital</b>				
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
Divers	X	X	X	X
<b>Total des sorties/dépenses</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des comptes opérationnel et de capital</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC – ÉCHELON CENTRAL****Notes aux états financiers****1 Méthodes comptables****Base de préparation**

Les états financiers ont été préparés selon l'IPSAS Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse.

Les méthodes comptables ont été appliquées de manière cohérente tout au long de la période.

**Entité présentant les états financiers**

Les états financiers concernent l'État du pays A. Ces états financiers englobent l'entité présentant les états financiers telle qu'elle est spécifiée dans la législation concernée (Loi de Finances 20XX). Celle-ci comprend:

- (i) les ministères nationaux; et
- (ii) les entreprises publiques et les fonds de transaction qui sont sous le contrôle de l'entité.

Les états financiers consolidés comprennent toutes les entités contrôlées pendant l'année. Une liste des entités contrôlées significatives figure dans la note 7 des états financiers.

**Paievements effectués par des tiers**

L'État obtient également des avantages de biens et de services acquis pour son compte à la suite de paiements en trésorerie effectués par des tiers pendant la période par le biais de prêts et de contributions. Les paiements effectués par les tiers ne constituent pas des entrées ou des sorties de l'État mais constituent des avantages pour l'État. Ils sont présentés dans la colonne « Paiements effectués par des tiers » dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie et dans les autres états financiers.

**Monnaie de présentation**

La monnaie de présentation est (monnaie du pays A).

**2 Trésorerie**

La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. Les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie se composent des soldes bancaires et des placements dans des instruments du marché monétaire à court terme.

La trésorerie incluse dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie comprend les montants suivants:

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
Caisse et banques	X	X
Placements à court terme	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Sont comprises dans le montant présenté ci-dessus X unités monétaires fournies par l'organisme international XX et exclusivement destinées à la construction d'infrastructures routières.

### **3 Emprunts**

Les emprunts comprennent les entrées de trésorerie provenant de banques, d'organismes prêteurs similaires et d'institutions commerciales et les montants dus dans le cadre d'une assistance en nature fournie par des tiers.

### **4 Autres entrées de trésorerie**

Sont compris dans les autres entrées de trésorerie des redevances, amendes, pénalités, et entrées diverses.

### **5 Autres sorties/dépenses**

Sont compris dans les autres sorties les dividendes, les distributions payées, les accords amiables de procédures judiciaires et les paiements divers.

### **6 Lignes de crédit non utilisées**

(en milliers d'unités monétaires)	200X	200X-1
<b>Variations des lignes de crédit non utilisées</b>		
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
<b>Lignes de crédit non utilisées</b>		
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	Juridiction
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.

**ANNEXE 1B – ENTITE PUBLIQUE AB**  
**(Cette entité contrôle son propre compte bancaire et retire également des avantages de paiements effectués par des tiers)**  
**ETAT CONSOLIDE DES ENTREES ET SORTIES DE TRESORERIE**  
**DE L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X**

(en milliers d'unités monétaires)	Note	←-----200X----->		←-----200X-1----->	
		Entrées/ (sorties) contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
<b>ENTRES DE TRESORERIE</b>					
Attributions/autorisations budgétaires		X	X	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Subventions/aides publiques		-	-	-	X
<b>Total des entrées de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SORTIES DE TRESORERIE</b>					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	(X)	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts		(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total des sorties de trésorerie</b>	3	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Augmentation/(diminution) de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie à l'ouverture de la période</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A*</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>
<b>Augmentation/(diminution) de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>
<b>Trésorerie à la clôture de la période</b>	2	<b>X</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>	<b>N/A</b>

• N/A = Non applicable

**ETATS 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.

Note	ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION					
	←-----200X----->		←-----200X-1----->		----->	
(en milliers d'unités monétaires)	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Sorties contrôlées par l'entité	Paiements effectués par d'autres entités publiques	Paiements effectués par des tiers extérieurs
<b>SORTIES DE TRESORERIE/DEPENSES</b>						
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)
<b>Total des sorties de trésorerie/dépenses</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

**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	<u>X</u>	<u>X</u>
	<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	Juridiction
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

de l'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 200X

(en milliers d'unités monétaires)	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
<b>ENTREES DE TRESORERIE</b>					
Attributions/autorisations budgétaires	2	X	-	X	-
Autres entrées de trésorerie		X	-	X	-
Assistance		-	X	-	X
<b>Total des entrées de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SORTIES DE TRESORERIE</b>					
Rémunérations, salaires et avantages du personnel		(X)	-	(X)	-
Loyers		(X)	-	(X)	-
Investissements		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferts	3	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total des sorties de trésorerie</b>		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

**ETATS 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.

**ETAT DES SORTIES DE TRESORERIE PAR FONCTION**

(en milliers d'unités monétaires)	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
<b>SORTIES DE TRESORERIE</b>				
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 paiements	X	X	X	X
<b>Total des sorties de trésorerie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**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: l'entité publique 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.

## **DEUXIEME PARTIE: INFORMATIONS SUPPLÉMENTAIRES DONT LA PRÉSENTATION EST RECOMMANDÉE**

*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 FINANCIERE SELON LA METHODE DE LA COMPTABILITE DE CAISSE, DEUXIEME PARTIE: INFORMATIONS SUPPLEMENTAIRES DONT LA PRESENTATION EST RECOMMANDEE

### 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 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 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 l'exercice sous forme de sorties ou de consommation d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs.

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.

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 passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Les activités ordinaires recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage une entité dans le cadre de ses activités de prestation de services ou ses activités de transaction. Les activités ordinaires recouvrent les activités liées qui en résultent, en sont le prolongement ou l'accessoire.

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

Les termes définis dans la première partie de la présente Norme sont utilisés dans cette deuxième partie avec leurs significations telles qu'elles ont été définies.

### **Avantages économiques futurs ou potentiel de service**

- 2.1.2 Les actifs, y compris la trésorerie et d'autres ressources, constituent pour les entités un moyen de réaliser leurs objectifs. Les actifs utilisés pour fournir des biens et des services conformément aux objectifs d'une entité mais qui ne génèrent pas directement d'entrées nettes de trésorerie sont généralement considérés comme représentatifs d'un « potentiel de service ». Les actifs utilisés pour générer des entrées nettes de trésorerie sont souvent décrits comme représentatifs « d'avantages économiques futurs ». Pour englober tous les objectifs que peuvent servir des actifs, la présente Norme utilise l'expression « avantages économiques futurs ou potentiel de service » pour décrire les caractéristiques essentielles des actifs.

### **Continuité d'activité**

- 2.1.3 *Lors de la préparation des états financiers d'une entité, les personnes responsables de cette préparation sont encouragées à évaluer la capacité de l'entité à se maintenir en situation de continuité d'activité. Lorsque les personnes responsables de la préparation des états financiers prennent conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute*



*important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'indication de ces incertitudes est encouragée.*

- 2.1.4 Le fait de déterminer si une entité est en situation de continuité d'activité est essentiellement pertinent pour des entités individuelles plutôt que pour l'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. A titre d'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'un exercice 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 exercices, 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)
Divers	(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)
Divers	(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'impôt) ;
  - (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 d'une entité :*
- (a) *des informations relatives aux actifs et aux passifs de l'entité ; et*
  - (b) *une comparaison avec les budgets.*
- 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, encourrent d'autres dettes et passifs dans le cours normal de leurs opérations, et prennent des engagements de dépenser de la trésorerie à l'avenir pour l'acquisition d'immobilisations. Les actifs et passifs qui ne sont pas de la trésorerie ne seront pas inclus dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie ou dans d'autres états financiers qui pourraient être préparés selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Toutefois, les États tiennent à jour des écritures de leurs dettes, autres passifs, et de leurs actifs qui ne sont pas de la trésorerie, en assurent le suivi et la gestion. La présentation d'informations relatives à des actifs et des passifs et aux coûts de programmes et activités particuliers améliorera la reddition de comptes ; elle est encouragée par la présente Norme.
- 2.1.35 Les entités qui fournissent de telles informations sont encouragées à identifier les actifs et les passifs par type, par exemple en classant :
- (a) les actifs en tant que créances, placements ou immobilisations corporelles ; et
  - (b) les passifs en tant que dettes fournisseurs, emprunts par type ou source et autres passifs.

Si de telles informations peuvent ne pas être exhaustives dans un premier stade, les entités sont encouragées à les développer progressivement et à s'en servir comme d'un fondement. Pour se conformer aux dispositions des paragraphes 1.3.5 et 1.3.37 de la première partie de la présente Norme, ces informations doivent être conformes aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, et doivent être clairement décrites et immédiatement comprises. Les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice, et notamment IPSAS 13 *Contrats de location*, IPSAS 17 *Immobilisations corporelles* et IPSAS 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* peuvent fournir des commentaires utiles aux entités présentant des informations additionnelles à propos de leurs actifs et de leurs passifs.

### **Comparaison avec les budgets**

2.1.36 Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictions, cette disposition figure dans la législation. La présente Norme recommande de présenter une comparaison des montants réalisés et des montants budgétés pour la période de reporting. Différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget existent, 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) une déclaration de la (des) personne(s) responsable(s) de la préparation des états financiers, confirmant 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.

### **États financiers consolidés**

2.1.37 *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.*

2.1.38 *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.*

2.1.39 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 2.1.38 ci-dessus est encouragée.

#### **Acquisitions et sorties d'entités contrôlées et d'autres unités opérationnelles**

2.1.40 *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.*

2.1.41 *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 l'exercice, 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.*
- 2.1.42 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.
- 2.1.43 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.
- 2.1.44 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**

- 2.1.45 *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.*
- 2.1.46 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**

- 2.1.47 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 d'opérations et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant le même exercice, est trompeuse.
- 2.1.48 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 durant 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**

- 2.1.49 *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 entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une même économie utilisent le même indice.*

2.1.50 *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 l'exercice et de l'exercice précédent.*

2.1.51 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.

2.1.52 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 2.1.49 et 2.1.50 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.

2.1.53 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.

2.1.54 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**

- 2.1.55 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 exercices antérieurs est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

### **États financiers consolidés**

- 2.1.56 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.
- 2.1.57 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**

- 2.1.58 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 entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une même économie utilisent le même indice.
- 2.1.59 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 d'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 d'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. En effet :
- (a) la trésorerie d'une entité qui n'est contrôlée qu'à titre temporaire peut être utilisée au profit de l'entité économique pendant la période de contrôle temporaire ; et
  - (b) les ajustements de consolidation potentiellement complexes qui peuvent être nécessaires selon la méthode de la comptabilité d'exercice ne surviendront pas selon la méthode de la comptabilité de caisse.



- 2.2.5 Pour que cette exemption de consolidation s'applique selon les IPSAS de comptabilité d'exercice, l'entité contrôlante doit s'être manifestement engagée à appliquer un plan formel en vue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Pour que cette exemption s'applique à plusieurs dates de reporting successives, l'entité contrôlante doit démontrer son intention continue de céder, ou de ne plus contrôler, l'entité qui fait l'objet du contrôle temporaire. Une entité est réellement engagée à céder, ou à ne plus contrôler, une autre entité si elle a un plan formalisé à cet effet sans possibilité réelle de se soustraire à ce plan.
- 2.2.6 Les entités qui se préparent à passer à la méthode de la comptabilité d'exercice devront avoir conscience de cette différence en exigences de consolidation entre les IPSAS de comptabilité de caisse et de comptabilité d'exercice, et déterminer si, pour les entités contrôlées incluses dans l'état des entrées et des sorties de trésorerie, le contrôle est temporaire.

## ANNEXE 2

**Illustration de certaines dispositions dont l'adoption est recommandée dans la deuxième partie de la norme**

*La présente annexe n'est qu'une illustration. Elle vise à illustrer l'application de ces recommandations et à en clarifier le sens.*

**Extraits des notes aux états financiers de l'entité ABC***Opérations administrées (paragraphe 2.1.15)*

Les opérations administrées comprennent les flux de trésorerie résultant d'opérations administrées par l'entité en tant qu'agent opérant pour le compte de l'État et d'organismes publics spécifiques. Toute la trésorerie recouvrée en qualité d'agent est déposée sur le compte de fiducie ou compte de recettes consolidé (nom du compte), selon les cas. Ces comptes ne sont pas contrôlés par l'entité et la trésorerie qui y est déposée ne peut être utilisée par l'entité sans autorisation spécifique par l'organisme public compétent.

(en milliers d'unités monétaires)	Nature de l'opération	200X	200X-1
Trésorerie recouvrée pour le compte de l'État/la Couronne	Recouvrement de taxes	X	X
Agence EF	Recouvrement de redevance	<u>X</u>	<u>X</u>
		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 de production	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 :

	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
(en milliers d'unités monétaires)		
Solde à l'ouverture de l'exercice	X	X
<b>PRODUITS</b>		
Institution commerciale nationale	X	X
Institution commerciale étrangère	X	X
Banques de développement et organismes de prêt similaires	X	X
<b>Total emprunts</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>REMBOURSEMENTS</b>		
Institution commerciale nationale	(X)	(X)
Institution commerciale étrangère	(X)	(X)
Banques de développement et organismes de prêt similaires	(X)	(X)
<b>Total des remboursements</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Solde à la clôture de l'exercice	X	X

(Extraits des notes aux états financiers de l'État X – suite)

**Comparaison avec les budgets (paragraphe 2.1.33(a))**

(en milliers d'unités monétaires)	Réel	Budgété	Écart
<b>ENTREES DE TRESORERIE</b>			
<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>	<u>-</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
Activités de transaction			
Produits d'activités de transaction	X	X	X
<i>Autres entrées de trésorerie</i>			
	X	X	X
<b>Total des entrées de trésorerie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>SORTIES DE TRESORERIE</b>			
<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)
<b>Transferts</b>			
Subventions	(X)	(X)	-
Autres transferts	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<b>Investissements</b>			
Acquisition/construction d'immobilisations corporelles	(X)	(X)	(X)
Acquisition d'instruments financiers	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	(X)
<b>Remboursements d'emprunts et d'intérêts</b>			
Remboursements d'emprunts	(X)	(X)	-
Intérêts versés	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<b>Autres sorties de trésorerie</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
<b>Total des sorties de trésorerie</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>ENTREES/(SORTIES) DE TRESORERIE NETTES</b>			
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

**Extraits des notes aux états financiers de l'entité XYZ*****Entités contrôlées (Paragraphes 2.1.37, 2.1.40 et 2.1.41)***

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 2.1.45)**

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



## 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 d'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 d'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. Utilisée conjointement à d'autres informations, l'information relative aux différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels est utile 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) les entrées de trésorerie provenant d'impôts, de prélèvements et d'amendes ;
- (b) les 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) les sorties de trésorerie au profit de fournisseurs de biens et services ;
  - (g) les sorties de trésorerie au profit de 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) les 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) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction ;
  - (k) les entrées ou sorties de trésorerie au titre d'activités abandonnées ; et
  - (l) les entrées ou sorties de trésorerie liées à des règlements de litiges.
9. Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction ; dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières publiques sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de trésorerie de ces entités.
10. Dans certaines juridictions, les gouvernements ou d'autres entités du secteur public affecteront ou attribueront des fonds à des entités en vue de financer les activités de l'entité, sans établir de distinction claire, quant à la sortie de ces fonds, entre les activités courantes, les investissements et les apports de capital. Lorsqu'une entité est incapable de ventiler les affectations ou les autorisations budgétaires en activités courantes, activités de capitaux (activités opérationnelles) et apports en capital (activités d'investissement), IPSAS 2 prévoit que l'entité doit classer l'affectation ou l'autorisation budgétaire en flux de trésorerie opérationnels, et en faire mention dans les notes au tableau des flux de trésorerie.

**Activités d'investissement**

11. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement identifie dans quelle mesure des sorties de trésorerie ont accru les ressources destinées à contribuer aux prestations futures de services par l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même ;
- (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentités (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 coentités (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 d'échange (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 d'échange (swap), sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce 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'un exercice 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 dépend de 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 point critique 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 opérations 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**

#### *Diffusion en temps opportun*

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, 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. 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).
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 »<sup>1</sup> (ou équivalent) dans l'autre entité, qui lui confère le droit de diriger les politiques financières et opérationnelles de cette autre entité.

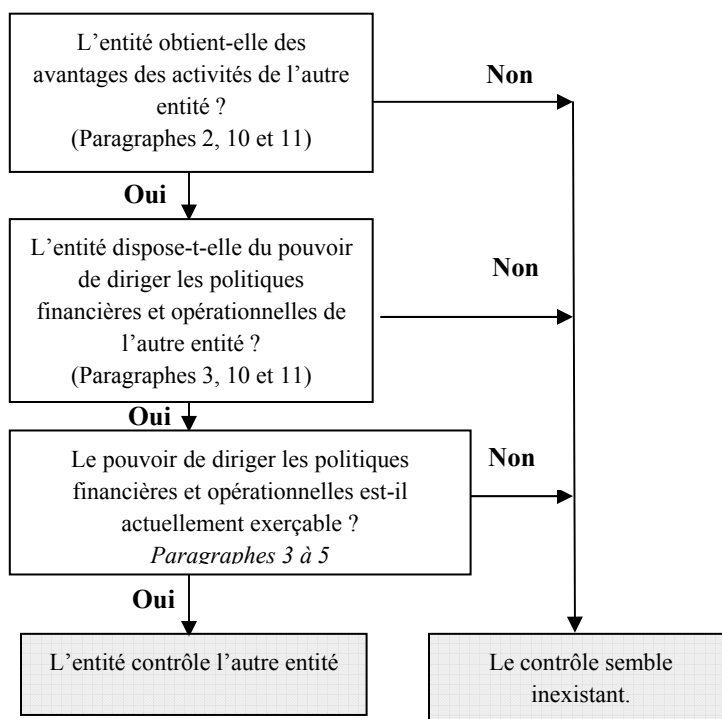
*Indicateurs relatifs aux avantages*

- (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.

---

<sup>1</sup> 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 termes définis

Ce Glossaire contient tous les termes définis dans les 21 Normes Internationales pour la Comptabilité du Secteur Public en comptabilité d'exercice (IPSAS) publiées au 31 décembre 2003. La troisième page de couverture du Glossaire contient une liste de ces IPSAS. Ce Glossaire n'inclut pas les termes définis dans l'IPSAS *Information financière en méthode de comptabilité de trésorerie*. Pour ces termes, les utilisateurs doivent se reporter à cette IPSAS en comptabilité de trésorerie.

Quand il existe plusieurs définitions du même terme, le Glossaire indique toutes les IPSASs dans lesquelles le terme apparaît et la définition qui s'applique à cette IPSAS particulière.

### Définitions

Les références aux IPSAS en comptabilité d'exercice sont faites par numéro de norme et numéro de paragraphe. Par exemple, "1.6" renvoie les utilisateurs à la Norme Comptable Internationale du Secteur Public IPSAS 1 *Présentation des états financiers*, paragraphe 6. Les références indiquées entre parenthèses indiquent une variation mineure dans la formulation.

Terme	Définition	Emplacement
<b>politiques comptables</b>	Les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptées par une entité dans la préparation et la présentation des états financiers.	1.6, 3.6, 5.5, 6.8, 7.6, 18.8
<b>méthode de comptabilité d'exercice</b>	Une méthode comptable dans laquelle les transactions et autres événements sont comptabilisés quand ils se produisent (et non seulement quand des fonds ou équivalent sont reçus ou payés. Par conséquent, les transactions et les événements sont enregistrés dans les documents comptables et reconnus dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments reconnus en comptabilité d'exercice sont l'actif, le passif, l'actif net/valeur nette, les produits et les charges.	1.6, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5, (2.8)
<b>marché actif</b>	Un marché qui remplit l'ensemble des conditions suivantes : (a) Les biens échangés sur ce marché sont homogènes ; (b) On peut normalement trouver des	21.14

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
	vendeurs et des acheteurs disposés à des transactions à tout moment ; et (c) Les prix sont accessibles au public.	
<b>actifs</b>	Ressources contrôlées par une entité en résultat d'événements passés et à partir desquelles l'entité espère qu'un flux d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services sera dirigé vers elle <sup>1</sup> .	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>associé</b>	Une entité dans laquelle l'investisseur dispose d'une influence significative et qui est ni une entité contrôlée ni une coentreprise de l'investisseur.	1.6, 2.8, 4.9, 6.8, 7.6, 8.5
<b>coûts d'emprunt</b>	Intérêts et autres coûts encourus par une entité en relation avec l'emprunt de fonds.	1.6, 3.6, 5.5
<b>valeur comptable (d'un bien immobilier de placement)</b>	Le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan.	16.6
<b>valeur comptable d'un actif</b>	Le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction des amortissements cumulés et des moins-values cumulées sur ledit actif.	10.7, 21.14
<b>valeur comptable d'un passif</b>	Le montant pour lequel un passif est comptabilisé au bilan.	10.7
<b>disponibilités (trésorerie)</b>	Comprennent les fonds en caisse et les dépôts à vue.	1.6, 2.8, 4.9, 5.5, 6.8, 8.5, 10.7

1 *Commentaire* : Les actifs fournissent aux entités des moyens d'accomplir leurs objectifs. Les actifs qui sont utilisés pour fournir des biens et services conformément aux objectifs de l'entité mais qui ne génèrent pas directement des flux de trésorerie entrants nets sont souvent décrits comme représentant un "potentiel de services". Les actifs qui sont utilisés pour générer des entrées de trésorerie nettes sont souvent décrits comme renfermant des "avantages économiques futurs". Pour rassembler tous les objectifs pour lesquels on peut mettre à profit des actifs, cette série de normes utilise le terme "avantages économiques futurs ou potentiel de services" pour décrire la caractéristique essentielle des actifs.

<b>Terme</b>	<b>Definition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>équivalents de trésorerie</b>	Investissements à court terme, à haute liquidité, qui sont immédiatement convertibles en disponibilités de montant connu et qui sont soumis à un risque insignifiant de changements de valeur.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9
<b>flux de trésorerie</b>	Flux entrants et sortants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 8.5
<b>actifs générateurs de trésorerie</b>	Actifs détenus pour générer un revenu commercial.	21.14
<b>classe de biens immobiliers, installations et équipement</b>	Un regroupement d'actifs de nature ou de fonction similaires dans l'exploitation d'une entité, qui apparaissent comme un seul élément en vue de leur présentation dans les états financiers.	17.12
<b>membres proches de la famille d'une personne</b>	Parents proches de la personne ou membres de la famille immédiate de la personne qui sont susceptibles d'influencer cette personne, ou d'être influencés par elle dans leurs relations avec l'entité.	20.4
<b>cours du change de clôture</b>	Le cours du change au comptant à la date de clôture.	4.9
<b>états financiers consolidés</b>	Les états financiers d'une entité économique présentés comme ceux d'une entité unique.	1.6, 4.9, 6.8, 7.6, 8.5
<b>contrat de construction</b>	Un contrat, ou un accord contraignant similaire, négocié spécifiquement pour la construction d'un actif ou d'une combinaison d'actifs qui sont étroitement reliés entre eux ou interdépendants en termes de conception, de technologie ou de fonction, ou d'objet ou d'utilisation ultimes.	11.4
<b>obligation implicite</b>	Une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque : (a) par un profil établi de pratiques passées, de politiques affichées ou par une déclaration récente	19.18

Terme	Definition	Emplacement
<b>actif éventuel</b>	<p>suffisamment explicite, celle-ci a indiqué aux autres parties qu'elle acceptera certaines responsabilités ; et</p> <p>(b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente justifiée qu'elle assumera ces responsabilités.</p>	19.18
<b>passif éventuel</b>	<p>(a) une obligation potentielle qui résulte d'événements passés et dont l'existence sera confirmée seulement 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) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée parce que :</p> <p>(i) il est improbable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de services sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou</p> <p>(ii) le montant de l'obligation ne peut pas être mesuré avec une fiabilité suffisante.</p>	19.18
<b>loyer conditionnel</b>	<p>La portion des loyers dont le montant n'est pas fixe mais est basé sur un facteur autre que le simple écoulement du temps (par exemple, pourcentage des ventes, taux d'utilisation, indices de prix, taux d'intérêt du marché).</p>	13.7
<b>maître d'oeuvre</b>	<p>Une entité qui effectue des travaux de construction dans le cadre d'un contrat de construction.</p>	11.4

Terme	Definition	Emplacement
<b>apports (des propriétaires )</b>	Avantages économiques futurs ou potentiel de services qui ont été apportés à l'entité par des parties extérieures à l'entité, autres que ceux qui se traduisent par des dettes de l'entité, qui établissent un intérêt financier dans les actifs nets/fonds propres de l'entité, et qui : (a) donnent droit à des distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services par l'entité pendant sa vie, ces distributions étant à la discrétion des propriétaires ou de leurs représentants, ainsi qu'à la distribution de tout surplus de l'actif sur le passif en cas de dissolution de l'entité ; et/ou (b) peuvent être vendus, échangés, cédés ou rachetés.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>contrôle</b>	Le pouvoir de maîtriser les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité de façon à profiter de ses activités.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>entité contrôlée</b>	Une entité qui est sous le contrôle d'une autre entité (appelée entité contrôlante).	1.6, 2.8, 4.9, 5.5, 6.8, 8.5, (7.6)
<b>entité contrôlante</b>	Une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées.	1.6, 2.8, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>coût</b>	Le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur d'une autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.	16.6, 17.12
<b>comptabilisation à la valeur d'acquisition</b>	Une méthode comptable dans laquelle l'investissement est comptabilisé à son coût d'acquisition. Le compte de résultat reflète le produit de l'investissement seulement dans la mesure où l'investisseur reçoit des distributions provenant des excédents nets cumulés de l'entité détenue générés après la date d'acquisition.	2.8, 7.6

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>contrat à prix coûtant majoré, ou contrat basé sur les coûts</b>	Un contrat de construction dans lequel le maître d'œuvre est remboursé des coûts admissibles ou définis autrement, et, dans le cas d'un contrat commercial, d'un pourcentage additionnel de ces coûts ou éventuellement de frais fixes.	11.4
<b>coûts de cession</b>	Coûts différentiels directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et des impôts.	21.14
<b>coût de remplacement actuel</b>	Le coût que l'entité devrait encourir pour acquérir l'actif à la date du rapport.	12.6
<b>montant amortissable</b>	Le coût d'un actif, ou un autre montant utilisé à la place du coût dans les états financiers, moins sa valeur résiduelle.	17.12
<b>amortissement</b>	La répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie utile.	17.12, 21.14
<b>activité abandonnée</b>	Résultats de la vente ou de l'abandon d'une activité qui représente un secteur d'activité séparé, majeur, d'une entité, et dont les actifs, l'excédent ou la perte nette et les activités peuvent être distinguées physiquement, opérationnellement, et aux fins d'information financière.	3.6
<b>distribution (aux propriétaires)</b>	Avantages économiques futurs ou potentiel de services distribués par l'entité à tout ou partie de ses propriétaires, soit en tant que retour sur investissement, soit en tant que retour d'investissement.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>entité économique<sup>1</sup></b>	Un groupe d'entités comprenant une entité contrôlante et une ou plusieurs entités contrôlées.	1.6, 2.8, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5

1 *Commentaire* : Le terme "entité économique" est utilisé dans cette série de Normes pour définir, à des fins d'information financière, un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'entités contrôlées. D'autres termes parfois utilisés pour faire référence à une entité économique sont "entité administrative", "entité financière" (*IPSAS 4:Entité d'information financière*), "entité consolidée" et

Terme	Definition	Emplacement
<b>vie économique</b>	Soit : (a) la période pendant laquelle on s'attend à ce qu'un actif produise des avantages économiques ou un potentiel de services pour un ou plusieurs utilisateurs ; ou (b) le nombre attendu d'unités de production ou similaires obtenues d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.	13.7
<b>instrument de capitaux propres</b>	Tout contrat qui prouve un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.	15.9
<b>mise en équivalence</b>	Une méthode comptable selon laquelle l'investissement est initialement comptabilisé à son coût et ajusté par la suite pour prendre en compte la variation de la part de l'investisseur dans l'actif net/capitaux propres de l'entité détenue. Le compte de résultat reflète la part de l'investisseur dans les résultats d'exploitation de l'entité détenue.	1.6, 2.8, 4.9, 6.8, 7.6
	Une méthode comptable et d'information financière selon laquelle un intérêt dans une entité contrôlée conjointement est initialement comptabilisé à son coût et ajusté par la suite pour tenir compte de la variation après acquisition de la part du coparticipant dans les actifs nets/capitaux propres de l'entité contrôlée conjointement. Le compte de résultat reflète la part du coparticipant dans les résultats d'exploitation de l'entité contrôlée conjointement.	8.5

---

"groupe". Une entité économique peut inclure des entités ayant à la fois une politique sociale et des objectifs commerciaux. Par exemple, un organisme de logement gouvernemental peut être une entité économique incluant des entités qui fournissent des habitations à un prix symbolique, ainsi que des entités qui fournissent des logements sur une base commerciale.

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>événements après la date de clôture</b>	<p>Les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de publication autorisée des états financiers. On peut identifier deux types d'événements :</p> <p>(a) ceux qui fournissent la preuve de conditions qui existaient à la date de clôture (<u>événements d'ajustement après la date de clôture</u>) ; et</p> <p>(b) ceux qui traduisent des conditions qui sont apparues après la date de clôture (<u>événements de non ajustement après la date de clôture</u>).</p>	14.4
<b>écart de conversion</b>	L'écart résultant de la comptabilisation du même nombre d'unités d'une devise étrangère dans la devise de présentation avec différents taux de change.	1.6, 4.9, 5.5
<b>taux de change</b>	Le rapport de change entre deux devises.	2.8, 4.9, 5.5
<b>contrats à exécuter</b>	Contrats dans le cadre desquels les deux parties n'ont rempli aucune de leurs obligations, ou les ont remplies partiellement dans la même mesure.	19.18
<b>charges</b>	Diminutions des avantages économiques ou du potentiel de services pendant la période couverte par les états financiers, sous la forme de cession ou de consommation d'actifs, ou de dettes contractées, qui se traduisent par des diminutions des actifs nets/capitaux propres, autres que celles qui sont liées à des distributions aux propriétaires.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>éléments extraordinaires</b>	Revenus ou charges qui résultent d'événements ou de transactions qui sont clairement distincts des activités ordinaires de l'entité, dont on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent fréquemment ou régulièrement, et sont hors du contrôle ou de l'influence de l'entité.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9



<b>Terme</b>	<b>Definition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>juste valeur</b>	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou une dette réglée, entre des parties bien informées et de bonne volonté dans une transaction dans des conditions normales de marché.	1.6, 4.9, 7.6, 9.11, 15.9, 16.6, 17.12
<b>juste valeur moins frais de vente</b> (d'un actif)	Le montant que l'on peut obtenir de la vente d'un actif dans une transaction dans les conditions normales du marché entre parties bien informées et de bonne volonté, moins les coûts de cession.	21.14
<b>location-financement</b>	Une location qui transfère substantiellement tous les risques et avantages incidents à la propriété d'un actif. Le titre peut finalement être transféré ou non.	13.7
<b>actif financier</b>	Tout actif qui est : (a) de la trésorerie ; (b) un droit contractuel à recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier d'une autre entité ; (c) un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement favorables ; ou (d) un instrument de capitaux propres d'une autre entité.	1.6, 15.9

Terme	Definition	Emplacement
<b>instrument financier</b>	<p>Tout contrat qui génère à la fois un actif financier d'une entité et un passif financier ou un instrument de capitaux propres d'une autre entité.</p> <p>Les contrats basés sur des marchandises qui donnent à l'une ou l'autre partie le droit de régler en liquidités ou un autre instrument financier doivent être pris en compte comme s'ils étaient des instruments financiers, à l'exception des contrats de marchandises qui (a) ont été conclus et continuent à répondre aux conditions attendues d'achat, de vente ou d'utilisation, (b) ont été désignés à cet effet à leur origine, et (c) seront normalement résolus par une livraison.</p>	15.9
<b>passif financier</b>	<p>Toute responsabilité qui est une obligation contractuelle de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre entité ; ou</li> <li>(b) échanger des instruments financiers avec une autre entité dans des conditions qui sont potentiellement défavorables.</li> </ul> <p>Une entité peut avoir une obligation contractuelle qu'elle peut satisfaire soit par le paiement d'actifs financiers soit par paiement sous la forme de ses propres titres de capitaux propres. Dans ce cas, si le nombre de titres de capitaux propres nécessaires pour satisfaire l'obligation varie en fonction des changements de leur juste valeur de sorte que la juste valeur totale des titres de capitaux propres soit toujours égale au montant de l'obligation contractuelle, le porteur de l'obligation contractuelle n'est pas exposé à des gains ou des pertes en raison de fluctuations du prix de ses titres de capitaux propres. Une telle obligation doit être comptabilisée comme un passif financier de l'entité.</p>	15.9

Terme	Definition	Emplacement
<b>activités de financement</b>	Activités qui se traduisent par des modifications de la taille et de la composition du capital apporté et des emprunts de l'entité.	2.8, 3.6, 4.9, 18.8
<b>contrat à prix fixe</b>	Un contrat de construction dans lequel le maître d'oeuvre accepte un prix de contrat fixe, ou un prix fixe par unité produite, qui dans certains cas fait l'objet de clauses de révision de prix.	11.4
<b>devise étrangère</b>	Une devise différente de la devise de présentation d'une entité.	1.6, 2.8, 4.9, 5.5
<b>entité étrangère</b>	Un établissement à l'étranger, dont les activités ne font pas partie intégrante des activités de l'entité publiant les résultats financiers.	3.6, 4.9
<b>établissement à l'étranger</b>	Une entité contrôlée, un associé, une coentreprise ou une succursale de l'entité publiant les résultats financiers, dont les activités sont basées ou menées dans un pays autre que celui de l'entité publiant les résultats financiers.	1.6, 3.6, 4.9
<b>erreurs fondamentales</b>	Erreurs découvertes dans la période en cours qui sont d'une telle importance que les états financiers d'une ou plusieurs périodes précédentes ne peuvent plus être considérés comme étant fiables à la date de leur publication.	1.6, 3.6
<b>sociétés d'état<sup>1</sup></b>	Une entité qui possède toutes les caractéristiques suivantes : (a) c'est une entité qui a le pouvoir de signer des contrats en son nom	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5, 21.14

<sup>1</sup> Commentaire : Les sociétés d'état comprennent des entreprises commerciales, telles que des services publics, et des entreprises financières, telles que des institutions financières. Les sociétés d'état ne sont pas en substance différentes des entités qui mènent des activités similaires dans le secteur privé. Les sociétés d'état fonctionnent pour faire un bénéfice, quoique certaines puissent avoir des obligations limitées de service public qui les obligent à fournir des marchandises et des services à certaines personnes et à certaines organisations de la collectivité gratuitement ou à un prix significativement réduit. La Norme Comptable Internationale du Secteur Public IPSAS 6 Etats financiers consolidés et comptabilité pour les entités contrôlées donne des conseils pour déterminer si un contrôle existe à des fins d'information financière, et l'on doit s'y référer pour déterminer si une société d'état est contrôlée par une autre entité du secteur public.

Terme	Definition	Emplacement
<b>investissement brut dans le contrat de location</b>	<p>propre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(b) elle a reçu l'autorité financière et opérationnelle pour exercer une activité économique ;</li> <li>(c) dans l'exercice normal de ses activités, vend des produits et des services à d'autres entités, avec un bénéfice ou le recouvrement complet des coûts ;</li> <li>(d) ne s'appuie pas sur un financement permanent du gouvernement pour survivre (sauf pour les achats de ses produits dans les conditions normales du marché) ; et</li> <li>(e) est contrôlée par une entité du service public.</li> </ul> <p>Somme des paiements minimaux exigibles du point de vue du bailleur en vertu d'un contrat de location-financement et de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.</p>	13.7
<b>valeur résiduelle garantie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dans le cas du preneur, la portion de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une partie qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait, dans tous les cas, devenir dû) ; et</li> <li>(b) dans le cas du bailleur, la portion de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par un tiers non lié au bailleur qui est financièrement capable de libérer les obligations dans le cadre de la garantie.</li> </ul>	13.7
<b>moins-value</b>	<p>Une perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services d'un actif, au-delà de la constatation systématique de la perte d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services à travers l'amortissement.</p>	21.14
<b>moins-value d'un actif non générateur de</b>	<p>Le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur de</p>	21.14

<b>Terme</b>	<b>Definition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>trésorerie</b>	service recouvrable.	
<b>date de formation du contrat de location</b>	La plus ancienne de deux dates, date de l'accord de location ou date de l'engagement des parties sur les dispositions principales de la location.	13.7
<b>contrat d'assurance</b>	Un contrat qui expose l'assureur à des risques identifiés de perte résultant d'événements ou de circonstances qui se produisent ou sont découverts pendant une période spécifiée, incluant décès (dans le cas d'une pension, la survie du pensionné), maladie, invalidité, dommages matériels, dommages corporels à des tiers et interruption de l'exploitation.	15.9
<b>taux d'intérêt implicite du bail</b>	Le taux d'actualisation qui, à la date de formation du contrat de location, rend la valeur actualisée cumulée : (a) des paiements de loyer minimum ; et (b) de la valeur résiduelle non garantie ; égale à la juste valeur de l'actif loué.	13.7
<b>stocks</b>	Actifs :  (a) sous la forme de matériels ou de fournitures qui seront utilisés dans le processus de production ;  (b) sous la forme de matériels ou de fournitures qui seront utilisés ou distribués dans la fourniture de services ;  (c) détenus pour leur vente ou distribution dans le cours ordinaire de l'exploitation ; ou  (d) dans le processus de production pour la vente ou distribution.	12.6
<b>activités de placement</b>	L'acquisition et la cession d'actifs à long terme et d'autres investissements non inclus dans les équivalents de trésorerie.	2.8, 4.9, 18.8

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>immobilier de placement</b>	<p>Bien immobilier (terrain ou immeuble – ou partie d'un immeuble - ou les deux) détenus pour toucher des loyers ou pour une plus-value en capital ou les deux, plutôt que pour :</p> <p>(a) son utilisation dans la production ou la fourniture de biens ou service ou à des fins administratives ; ou</p> <p>(b) sa vente dans le cours ordinaire de l'exploitation.</p>	16.6
<b>investisseur</b>	Dans une coentreprise, une partie à la coentreprise qui ne possède pas un contrôle conjoint de ladite coentreprise.	2.8, 6.8, 7.6, 8.5
<b>contrôle conjoint</b>	Le partage convenu du contrôle d'une activité par un accord contraignant.	6.8, 8.5
<b>coentreprise</b>	Un accord contraignant par lequel deux parties ou plus sont engagées à entreprendre une activité qui est soumise à un contrôle conjoint.	1.6, 2.8, 4.9, 6.8, 7.6, 8.5
<b>personnel de gestion clé</b>	<p>(a) tous les administrateurs ou membres de l'organisme de direction de l'entité ; et</p> <p>(b) les autres personnes ayant le pouvoir et la responsabilité de la planification de la direction et du contrôle des activités de l'entité publiant les résultats financiers. Le personnel de gestion clé satisfaisant à cette condition comprend :</p> <p>(i) quand il existe un membre de l'organisme de direction d'une entité totalement étatique qui a le pouvoir et la responsabilité pour la planification, la direction et le contrôle des activités de l'entité publiant les résultats financiers, le membre en question ;</p> <p>(ii) tout conseiller clé de ce membre ;</p>	20.4

Terme	Definition	Emplacement
	et (iii) à moins qu'il ne soit déjà inclus dans (a), le groupe de la direction générale de l'entité publiant les résultats financiers, incluant le directeur général ou le responsable permanent de l'entité publiant les résultats financiers.	
<b>bail (contrat de location)</b>	Un accord par lequel le bailleur transfère au preneur, en échange d'un paiement ou d'une série de paiements, le droit d'utiliser un actif pendant une période convenue.	13.7
<b>durée du bail</b>	La durée non résiliable pour laquelle le preneur a signé un contrat de location de l'actif, avec les durées ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option de continuer à louer l'actif, avec ou sans autre paiement, option dont lors de la formation du bail il est raisonnablement certain que le preneur l'exercera.	13.7
<b>obligation légale</b>	Une obligation qui résulte de soit : (a) un contrat (via ses termes explicites ou implicites) ; (b) la législation ; ou (c) une autre application de la loi.	19.18
<b>taux d'intérêt marginal du preneur</b>	Le taux d'intérêt que le preneur devrait payer sur un bail similaire, ou, si ceci ne peut pas être déterminé, le taux que, au moment de la formation du bail, le preneur devrait encourir pour emprunter, sur une période similaire, et avec une sécurité similaire, les fonds nécessaires à l'achat de l'actif.	13.7
<b>passif</b>	Obligations actuelles de l'entité, résultant d'événements passés, et dont la satisfaction résultera a priori en une sortie de l'entité de ressources représentant des avantages économiques ou un potentiel de services.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5, 19.18

Terme	Definition	Emplacement
<b>valeur de marché</b>	Le montant que l'on peut obtenir de la vente, ou que l'on doit payer pour l'acquisition, d'un instrument financier dans un marché actif.	15.9
<b>importance relative</b>	Une information est importante si l'omission ou la déclaration erronée de cette information pourrait influencer les décisions ou les évaluations des utilisateurs faites sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la taille de l'élément ou de l'erreur estimées dans les circonstances particulières d'omission ou de déclaration erronée.	1.6
<b>paiements minimum au titre de la location</b>	<p>Les paiements que le preneur est, ou peut être tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion des loyers conditionnels, des coûts des services et, le cas échéant, des taxes qui doivent être payées par le bailleur et remboursées à celui-ci, avec :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) pour le preneur, tous les montants garantis par le preneur ou par une partie liée au preneur ; ou</li> <li>(b) pour le bailleur, toute valeur résiduelle garantie au bailleur par soit : <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) le preneur ;</li> <li>(ii) ou une partie liée au preneur ; ou</li> <li>(iii) une partie tierce indépendante financièrement capable de répondre de cette garantie.</li> </ul> </li> </ul> <p>Toutefois, si le preneur a une option d'achat de l'actif à un prix qui est estimé être suffisamment inférieur à la juste valeur à la date à laquelle il devient possible d'exercer l'option, de sorte que, à la formation du bail, il est raisonnablement certain que l'option sera exercée, les paiements minimum au titre de la location comprennent les paiements minimum dûs</p>	13.7

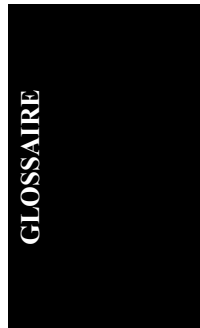


Terme	Definition	Emplacement
	pendant la période de location et le paiement requis pour exercer l'option d'achat.	
<b>intérêts minoritaires</b>	La portion de l'excédent (déficit) net et des actifs nets/capitaux propres d'une entité contrôlée attribuable aux intérêts qui ne sont pas possédés par l'entité contrôlée, directement ou indirectement à travers d'entités contrôlées.	1.6, 2.8, 4.9, 6.8
<b>éléments monétaires</b>	Fonds détenus et actifs et passifs à recevoir ou à payer en montants en espèces fixés ou déterminables.	4.9, 10.7
<b>actifs et passifs financiers monétaires (aussi appelés instruments financiers monétaires)</b>	Actifs financiers et passifs financiers à recevoir ou à payer en montants de monnaie fixés ou déterminables.	15.9
<b>actif net/capitaux propres</b> <sup>1</sup>	L'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5
<b>investissement net dans une entité étrangère</b>	La part de l'entité publiant les résultats financiers dans l'actif net/capitaux propres de cette entité.	4.9
<b>investissement net dans le contrat de location</b>	L'investissement brut dans le contrat de location moins les produits financiers non acquis.	13.7
<b>valeur nette de réalisation</b>	Le prix de vente estimé dans le déroulement ordinaire de l'exploitation moins les coûts estimés d'achèvement et les coûts estimés nécessaires pour réaliser	12.6

1 *Commentaire* : "Actif net/capitaux propres" est le terme utilisé dans cette série de Normes pour faire référence à la mesure du reliquat dans le bilan (actifs moins passifs). L'actif net/capitaux propres peut être positif ou négatif. D'autres termes peuvent être utilisés à la place de actif net/capitaux propres, à condition que leur signification soit claire.

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
	la vente, l'échange ou la distribution.	
<b>excédent/déficit net</b>	Comprend les composantes suivantes : (a) excédent ou déficit des activités ordinaires ; et (b) éléments extraordinaires.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 6.8, 7.6
<b>contrat de location non résiliable</b>	Un contrat de location qui est résiliable seulement : (a) à la survenance d'une éventualité lointaine ; (b) avec la permission du bailleur ; (c) si le preneur conclut un nouveau contrat de location pour le même actif ou un actif équivalent avec le même bailleur ; ou (d) au paiement par le preneur d'un montant supplémentaire tel que, à la formation, la continuation du contrat de location est raisonnablement certain.	13.7
<b>actifs non générateurs de trésorerie</b>	Actifs autres que les actifs générateurs de trésorerie.	21.14
<b>éléments non monétaires</b>	Eléments qui ne sont pas des éléments monétaires.	10.7
<b>fait générateur d'obligation</b>	Un fait qui crée une obligation légale ou implicite qui entraîne qu'une entité n'a pas d'alternative réaliste à la satisfaction de cette obligation.	19.18
<b>contrat déficitaire</b>	Un contrat d'échange d'actifs ou de services dans lequel les coûts inévitables pour satisfaire les obligations du contrat excèdent les avantages économiques ou le potentiel de services que l'on peut s'attendre à recevoir du contrat.	19.18

<b>Terme</b>	<b>Definition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>activités de fonctionnement</b>	Les activités de l'entité qui ne sont pas des activités de placement ou des activités de financement.	2.8, 3.6, 4.9, 18.8
<b>contrat de location simple</b>	Un contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.	13.7
<b>activités ordinaires</b>	Toute activité qui est entreprise par une entité dans le cadre de ses activités de fourniture de services ou de ses activités commerciales. Les activités ordinaires incluent les activités associées dans lesquelles l'entité s'engage pour faire progresser les activités ordinaires, qui sont accessoires à ces activités, ou en résultent.	1.6, 3.6, 4.9
<b>surveillance</b>	La supervision des activités d'une entité, avec le pouvoir et la responsabilité de contrôler, ou d'exercer une influence significative sur les décisions financières et opérationnelles de l'entité.	20.4
<b>immeuble occupé par son propriétaire</b>	Bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur en vertu d'un contrat de location-financement) en vue de son utilisation dans la production ou la fourniture de biens et services ou à des fins d'administration.	16.6
<b>biens immobiliers, installations et équipement</b>	Actifs corporels qui :  (a) sont détenus par une entité pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, pour être loués à d'autres, ou pour des fins d'administration ; et  (b) dont l'utilisation est prévue pendant une période couvrant plus d'un exercice.	17.12
<b>consolidation par intégration proportionnelle</b>	Une méthode de comptabilité et d'information financière dans laquelle la part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits, charges d'une entité contrôlée conjointement est combinée ligne par ligne avec les éléments	2.8, 4.9, 8.5



<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
	similaires dans les états financiers du coentrepreneur ou rapportés dans des rubriques séparées dans les états financiers du coentrepreneur.	
<b>provision</b>	Un élément de passif dont la date de survenance ou le montant est incertain.	19.18
<b>actif en qualification</b>	Actif dont la préparation pour son utilisation prévue ou sa vente nécessite une période d'une durée relativement importante.	1.6, 5.5
<b>valeur de service recouvrable</b>	La plus élevée de ces deux valeurs pour un actif non générateur de trésorerie, sa juste valeur moins les coûts de vente, ou sa valeur d'utilité.	21.14
<b>partie liée</b>	Des parties sont considérées comme liées si une partie a la possibilité de contrôler l'autre partie ou d'exercer une influence significative sur l'autre partie dans la prise des décisions financières et opérationnelles, ou si l'entité partie liée et une autre entité font l'objet d'un contrôle commun. Les parties liées comprennent : <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) les entités qui, directement ou indirectement au travers d'un ou plusieurs intermédiaires, contrôlent ou sont contrôlées par l'entité publiant les résultats financiers.</li> <li>(b) les associés (voir la Norme Comptable Internationale du Secteur Public IPSAS 7 Comptabilité des investissements dans les associés) ;</li> <li>(c) des personnes individuelles possédant, directement ou indirectement, un intérêt dans l'entité publiant les résultats financiers, et les membres proches de la famille de telles personnes ;</li> <li>(d) le personnel de direction clé, et les membres proches de la famille des membres du personnel de direction</li> </ul>	20.4

Terme	Definition	Emplacement
	clé ; et (e) Les entités dans lesquelles une participation significative est détenue, directement ou indirectement par toute personne décrite en (c) ou (d), ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence significative.	
<b>opération entre des parties liées</b>	Un transfert de ressources ou d'obligations entre parties liées, qu'il donne lieu au paiement d'un prix ou non. Les opérations entre parties liées excluent les transactions avec une autre entité qui est une partie liée seulement en raison de sa dépendance économique sur l'entité publiant les résultats financiers ou le gouvernement dont elle fait partie.	20.4
<b>rémunération du personnel de direction clé</b>	Toute contrepartie ou avantage obtenu directement ou indirectement de l'entité publiant les résultats financiers par le personnel de direction clé pour les services fournis en leur qualité de membre de l'organisme de gouvernance de l'entité publiant les résultats financiers ou en tant qu'employés d'une autre façon par celle-ci.	20.4
<b>devise de présentation</b>	La devise utilisée dans la présentation des états financiers.	1.6, 2.8, 4.9
<b>date de clôture</b>	La date du dernier jour de la période sur laquelle portent les états financiers.	1.6, 2.8, 4.9, 6.8, 7.6, 14.4
<b>valeur résiduelle</b>	Le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa vie utile après déduction des coûts de cession attendus.	17.12
<b>restructuration</b>	Un programme planifié et contrôlé par la direction, et qui modifie de façon significative soit :  (a) l'étendue des activités d'une entité ; ou  (b) la manière dont ces activités sont conduites.	19.18

<b>Terme</b>	<b>Définition</b>	<b>Emplacement</b>
<b>produits</b>	Les rentrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de services pendant la période couverte par les états financiers quand ces entrées entraînent une augmentation des actifs nets/capitaux propres, autres que les augmentations relatives à des apports des propriétaires.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9, 5.5, 6.8, 7.6, 8.5, 9.11, 18.8
<b>secteur</b>	Activité ou groupe d'activités d'une entité que l'on peut distinguer, et pour laquelle/lequel il est approprié de présenter séparément l'information financière, dans le but d'évaluer la performance passée de l'entité dans la réalisation de ses objectifs et de prendre ses décisions pour l'attribution future de ressources.	18.9
<b>politiques comptables sectorielles</b>	Politiques comptables adoptées pour la préparation et la présentation des états financiers du groupe consolidé ou de l'entité, ainsi que les politiques comptables qui concernent spécifiquement l'information sectorielle.	18.27
<b>actifs sectoriels</b>	Actifs d'exploitation qui sont utilisés par un secteur dans ses activités de fonctionnement et qui soit sont directement attribuables au secteur ou peuvent être raisonnablement affectés au secteur.  Les actifs sectoriels comprennent : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ les créances, prêts, investissements ou autres actifs générateurs de revenu qui se rapportent au revenu sectoriel d'un secteur, qui inclut les revenus d'intérêts ou de dividendes ;</li> <li>▪ les investissements comptabilisés selon la méthode de mise en équivalence seulement si l'excédent (déficit) net de ces investissements est inclus dans le revenu du secteur ; et</li> <li>▪ la part du coentrepreneur dans les actifs d'exploitation d'une entité</li> </ul>	18.27

contrôlée conjointement, qui est comptabilisée par la méthode de consolidation par intégration proportionnelle conformément à l'IPSAS 8 *Information financière sur les participations dans les coentreprises*.

Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs d'impôts sur les sociétés ou d'équivalents qui sont comptabilisés suivant les normes comptables relatives à la comptabilisation des incidences fiscales.

**charge sectorielle**

Charge résultant des activités de fonctionnement d'un secteur, qui est directement imputable à ce secteur, et la portion d'une charge qui peut être raisonnablement affectée au secteur, incluant les charges relatives à la fourniture de biens et services à des parties externes et les charges relatives aux transactions avec d'autres secteurs de la même entité. Les charges sectorielles ne comprennent pas :

18.27

- (a) les éléments extraordinaires
- (b) les intérêts, incluant les intérêts encourus sur les avances ou les prêts d'autres secteurs, sauf si les opérations du secteur sont principalement d'une nature financière ;
- (c) les pertes sur ventes de participations ou les pertes sur extinction de dette, sauf si les opérations du secteur sont principalement d'une nature financière ;
- (d) la part d'une entité dans le déficit net ou les pertes d'associés, coentreprises, ou autres participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- (e) les charges d'impôt sur les sociétés ou

équivalent qui sont comptabilisées suivant les normes comptables relatives à la comptabilisation des incidences fiscales ; ou

- (f) les frais généraux d'administration, les frais du siège, et les autres charges qui se présentent au niveau de l'entité et concernent l'entité dans son ensemble. Toutefois, des coûts sont parfois encourus au niveau de l'entité pour le compte d'un secteur. Ces coûts sont des charges du secteur s'ils concernent les activités de fonctionnement du secteur et s'ils peuvent être raisonnablement imputés directement ou affectés au secteur.

Les charges du secteur comprennent la part du coentrepreneur dans les charges d'une entité contrôlée conjointement, qui est comptabilisée par la méthode de consolidation par intégration proportionnelle conformément à l'IPSAS 8 *Information financière sur les participations dans les coentreprises*.



Terme	Definition	Emplacement
<b>passifs sectoriels</b>	<p>Passifs d'exploitation qui résultent des activités de fonctionnement d'un segment et qui soit sont directement imputables au secteur ou peuvent être raisonnablement affectés au secteur.</p> <p>Les passifs sectoriels comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la part d'un coentrepreneur dans les passifs d'une entité contrôlée conjointement, qui est comptabilisée par la méthode de consolidation par intégration proportionnelle conformément à l'IPSAS 8 <i>Information financière sur les participations dans les coentreprises</i>.</li> <li>▪ les dettes porteuses d'intérêt associées si les charges sectorielles d'un secteur comprennent des charges d'intérêt.</li> </ul> <p>Les passifs sectoriels n'incluent pas les passifs d'impôts sur les sociétés ou d'équivalents qui sont comptabilisés suivant les normes comptables relatives à la comptabilisation des incidences fiscales.</p>	18.27
<b>produits sectoriels</b>	<p>Produits affichés dans le compte de résultat de l'entité publiant les résultats financiers qui sont directement imputables à un secteur et la portion pertinente des produits de l'entité qui peuvent être raisonnablement affectés à un secteur, qu'ils proviennent d'affectations budgétaires ou similaires, subventions, transferts, amendes, honoraires ou ventes à des clients externes, ou de transactions avec d'autres secteurs de la même entité. Les produits sectoriels ne comprennent pas :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) les éléments extraordinaires</li> <li>(b) les produits d'intérêts ou de dividendes, incluant les intérêts reçus sur les avances ou les prêts à d'autres secteurs, sauf si les opérations du secteur sont principalement d'une</li> </ol>	18.27

Terme	Definition	Emplacement
	<p>nature financière ;</p> <p>(c) les gains sur ventes de participations ou les gains sur extinction de dette, sauf si les opérations du secteur sont principalement d'une nature financière ;</p>	
	<p>Les produits sectoriels comprennent : la part d'une entité dans l'excédent (déficit) net des associés, coentreprises ou autres participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence seulement si ces éléments sont inclus dans les produits consolidés ou totaux de l'entité, et la part d'un coentrepreneur dans les produits d'une entité contrôlée conjointement qui est comptabilisée selon la méthode de consolidation par intégration proportionnelle conformément à l'IPSAS 8 <i>Information financière sur les participations dans les coentreprises</i>.</p>	
<b>influence significative</b>	<p>Le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, mais sans avoir le contrôle de ces politiques.</p>	6.8, 7.6
	<p>Le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une activité, mais sans avoir le contrôle ou le contrôle conjoint de ces politiques.</p>	8.5
	<p>Le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une entité, mais sans avoir le contrôle de ces politiques. Une influence significative peut être exercée de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration ou un organe de gestion équivalent, mais aussi, par exemple, par une participation au processus de définition des politiques, des transactions significatives entre entités à l'intérieur d'une entité économique, l'échange de personnel de direction ou la</p>	20.4

Terme	Definition	Emplacement
	dépendance sur des informations techniques. Une influence significative peut être obtenue par une participation dans le capital, par la loi, ou par accord. En ce qui concerne une participation, une influence significative est présumée suivant la définition contenue dans la Norme Comptable Internationale du Secteur Public IPSAS 7 <i>Comptabilisation des participations dans les associés</i> .	
<b>excédent/déficit des activités ordinaires</b>	Le montant résiduel subsistant après déduction des charges résultant des activités ordinaires des produits résultant des activités ordinaires.	1.6, 2.8, 3.6, 4.9
<b>produits financiers non acquis</b>	La différence entre : (a) Le cumul des paiements minimaux exigibles du point de vue du bailleur en vertu d'un contrat de location-financement et de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur ; et (b) la valeur actualisée de (a) ci-dessus, au taux d'intérêt implicite dans le contrat de location.	13.7
<b>valeur résiduelle non garantie</b>	La portion de la valeur résiduelle de l'actif en location, dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.	13.7
<b>vie utile</b> (d'un contrat de location)	La période estimée restante, à partir du début de la durée du bail, sans limitation par la durée du bail, pendant laquelle l'entité pense pouvoir consommer les avantages économiques ou le potentiel de services incorporés dans l'actif.	13.7
<b>vie utile</b> (biens immobiliers, installations et équipement)	Soit : (a) la durée pendant laquelle l'entité pense utiliser un actif ; soit (b) le nombre attendu d'unités de production ou similaires obtenues de	17.12, 21.14

Terme	Definition	Emplacement
<b>valeur d'utilité d'un actif non générateur de trésorerie</b>	l'actif par l'entité. La valeur actualisée du potentiel de services restant de l'actif.	21.14
<b>coentrepreneur</b>	Une partie à une coentreprise qui possède un contrôle conjoint sur cette coentreprise.	8.5

## **IPSAS SUR LA COMPTABILITE D'EXERCICE PUBLIEES AU 31 DECEMBRE 2004**

Les Normes Comptables Internationales du Secteur Public sur la comptabilité d'exercice publiées au 31 décembre 2004 sont :

- IPSAS 1 *Présentation des états financiers (mai 2000)*
- IPSAS 2 *Tableaux des flux de trésorerie (mai 2000)*
- IPSAS 3 *Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (mai 2000)*
- IPSAS 4 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères (mai 2000)*
- IPSAS 5 *Coûts d'emprunt (mai 2000)*
- IPSAS 6 *États financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées (mai 2000)*
- IPSAS 7 *Comptabilisation des participations dans des entités associées (mai 2000)*
- IPSAS 8 *Information financière relative aux participations dans des coentités (mai 2000)*
- 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 (juin 2001)*
- IPSAS 13 *Contrats de location (décembre 2001)*
- IPSAS 14 *Événements postérieurs à la date de reporting (décembre 2001)*
- IPSAS 15 *Instruments financiers: Informations à fournir et présentation (décembre 2001)*
- IPSAS 16 *Immeubles de placement (décembre 2001)*
- IPSAS 17 *Immobilisations corporelles (décembre 2001)*
- 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)*

## **DIRECTIVE N°2—CONDITIONS D'APPLICATION DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT AUX VÉRIFICATIONS DES ÉTATS FINANCIERS DES ENTREPRISES PUBLIQUES**

### **Présentation**

1. La présentation de la commission « Secteur public » déclare que les recommandations de la commission « Secteur public » ont pour objectif la définition et l'harmonisation de l'information financière du secteur public, ainsi que de la comptabilité et des méthodes d'audit de ce secteur. La commission «Secteur Public» prendra en considération et aura recours aux recommandations publiées par le Conseil international de vérification et de certification (précédemment connu sous l'appellation Commission des méthodes d'audit international) dans la mesure où elles sont applicables au secteur public. Les normes d'audit internationales publiées par le Conseil international de vérification et de certification et les directives internationales pour le secteur public ne sont pas supposées se substituer, et ne se substituent pas, aux normes nationales faisant autorité établies par les gouvernements, les organismes de réglementation ou les organisations comptables professionnelles.
2. L'objectif de cette directive est de présenter les conditions d'application des normes d'audit internationales pour les vérifications des états financiers<sup>2</sup> des entreprises publiques.

### **Entreprises publiques**

3. Cette directive s'applique aux entreprises publiques telles que les sociétés de chemin de fer nationales, les entreprises publiques de fourniture d'énergie et les services de communication. Les entreprises publiques sont normalement supposées avoir une activité commerciale, à savoir réaliser des bénéfices ou récupérer, grâce aux redevances des usagers, une majeure partie de leurs charges d'exploitation. Dans la plupart des pays, le secteur public comprend les entreprises détenues ou contrôlées par le gouvernement. L'activité principale de ces entreprises publiques est identique à celle des entreprises du secteur privé, c'est-à-dire qu'elles vendent des biens ou des services aux personnes ou aux organisations non gouvernementales de même qu'aux autres organismes du secteur public. D'autres caractéristiques propres aux

---

<sup>1</sup> Ainsi qu'il a été dit lors de la présentation de la Commission « Secteur public », le terme « secteur public » fait référence aux gouvernements nationaux, régionaux (c'est-à-dire d'état, provinciaux, territoriaux), locaux (c'est-à-dire municipaux) ainsi que les organisations gouvernementales connexes (c'est-à-dire les organisations, les conseils, les commissions et les entreprises).”

entreprises d'État sont exposées dans la norme IPSG 1, « Information financière des entreprises publiques » (paragraphes 5 à 7).

### Conditions pour la vérification des états financiers

4. Les entreprises publiques rédigent des états financiers à l'attention des législateurs et des ministères, des investisseurs extérieurs, des salariés, des bailleurs de fonds, du public et autres utilisateurs. Les auditeurs sont souvent amenés à exprimer leur opinion au sujet de ces états financiers. Le Conseil international de vérification et de certification a défini des normes d'audit internationales à l'attention des auditeurs dans les cas où un audit d'états financiers indépendant est réalisé.
5. Les objectifs de l'audit et de l'avis concernant l'information financière des entreprises publiques sont identiques à ceux des entreprises du secteur privé. À ce titre, les mêmes normes doivent être appliquées indépendamment de la nature de l'entreprise. Les utilisateurs d'information financière ont droit à une qualité de certification uniforme et ne doivent pas être favorisés par l'application de normes différentes. Les audits d'états financiers des entreprises publiques doivent donc se conformer, à tous les égards importants, aux normes d'audit internationales.
6. Les normes d'audit internationales définissent :
  - Les principes de base qui régissent les responsabilités professionnelles des auditeurs.
  - Les qualifications ou les principales caractéristiques des auditeurs (c'est-à-dire les formations adéquates, l'indépendance et la diligence lors de la réalisation d'audits d'états financiers).
  - Les normes et les méthodes pour réaliser des audits d'états financiers (c'est-à-dire la programmation et le contrôle adéquats, les appréciations des risques inhérents et des risques de contrôle et leur impact sur les tests de corroboration ainsi que les procédés par lesquels l'auditeur détermine les procédures à appliquer lors de la réalisation 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 supplémentaires à, celles présentées dans les états financiers des entreprises du secteur privé (par exemple la comparaison des dépenses pour la période dans les limites fixées par la loi). Dans ces cas, la nature, le calendrier et à l'étendue des contrôles ainsi que le rapport de l'auditeur peuvent nécessiter des modifications adaptées.
8. Certaines entreprises publiques emploient des ressources pour atteindre un ensemble d'objectifs non financiers ou sociaux en plus de leurs objectifs

commerciaux. Alors que leurs états financiers audités fournissent une comptabilité de leur situation financière, des résultats des activités et des modifications de la situation financière, ces états financiers, en eux-mêmes, ne peuvent rendre compte des résultats de leurs activités non commerciales. Les auditeurs sont supposés auditer et rédiger des rapports au sujet de:

- (a) La conformité à la législation et aux exigences réglementaires (y compris les recommandations applicables au secteur public local) ;
- (b) L'adéquation de la structure de contrôle interne de l'entreprise ; et
- (c) L'économie et l'efficacité des programmes, des projets et des activités.

Ces informations peuvent être soit incluses, soit ajoutées, aux états financiers de l'entreprise. L'audit de ces informations peut nécessiter de la part des auditeurs un travail supplémentaire à celui habituellement requis pour l'audit et la publication d'états financiers.

- 9. Certaines entreprises d'État peuvent inclure à leur rapport annuel des informations sur leur performance en terme d'atteinte d'objectifs mesurés par des indicateurs précis financiers ou autres. Les auditeurs sont aussi supposés auditer et publier des rapports sur ces informations supplémentaires sur la performance.
- 10. Cette directive n'est pas conçue expressément pour être appliquée à l'audit des informations exposées aux paragraphes 7 à 9 ; toutefois, cette directive et les normes d'audit internationales peuvent être utiles.
- 11. Un point de vue du secteur public sur les conditions d'application des normes d'audit internationales à la vérification des états financiers des organisations du secteur public autres que les entreprises publiques est incorporé à la fin de chaque norme d'audit internationale. Lorsque aucun point de vue du secteur public n'est inclus, la norme d'audit internationale s'applique à tous les égards importants au secteur public.

L'application des normes d'audit internationales au secteur public concernait initialement la directive internationale N°3 du secteur public.



## RESUME DES AUTRES DOCUMENTS

Le Comité a publié diverses études, qui sont résumées ci-dessous. Pour obtenir des copies de ces documents, veuillez consulter le site Internet de l'IFAC, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), ou contacter les bureaux de l'IFAC.

### Etude 1

#### Informations financières des Gouvernements Nationaux

Publiée en mars 1991

L'objet de cette Etude est d'examiner :

- L'information financière fournie par les gouvernements nationaux et leurs principales administrations ;
- Les rapports financiers qui fournissent des informations sur les plans du gouvernement, sa performance et son respect des règles édictées par les autorités compétentes ;
- Les besoins en information des principaux utilisateurs des rapports financiers des gouvernements, en mettant principalement l'accent sur les besoins des utilisateurs externes ; et
- Les formes de l'information financière les mieux adaptées pour répondre à ces besoins d'information.

Cette étude est d'un intérêt particulier pour les hauts fonctionnaires des finances, les politiciens, les auditeurs législatifs et tous ceux qui utilisent les rapports financiers du gouvernement, car elle traite des bases fondamentales de l'information financière gouvernementale.

Des résumés comparatifs des utilisateurs, ainsi que de leurs besoins et objectifs, ont été préparés. Ils montrent qu'il y a une convergence de vue sur l'identité des utilisateurs, leurs besoins, et par suite sur les objectifs de l'information financière.

L'étude développe une progression logique, partant des utilisateurs et de leurs besoins pour aboutir aux objectifs de l'information financière gouvernementale. Elle élargit le contexte de la discussion des objectifs en explorant l'environnement gouvernemental et les limites de l'information financière.

L'Etude discute ensuite l'information financière.

Plutôt que de recommander un modèle d'information financière préféré unique, l'étude décrit le spectre des méthodes de compatibilité possibles et différents modèles d'information financière (types de rapports). Elle illustre ensuite leurs forces et leurs faiblesses pour atteindre les objectifs de l'information financière. L'étude démontre qu'en passant de présentations uniques d'entrées et de sorties de trésorerie à des rapports financiers résumés qui prennent en compte la totalité des ressources

AUTRES DOCUMENTS

économiques, un plus grand nombre d'objectifs de l'information financière sont atteints.

Comme ces objectifs sont définis à partir des besoins des utilisateurs, une information plus complète et de meilleure qualité satisfera mieux ces besoins.

L'étude reconnaît que l'information financière fournie par les gouvernements nationaux est influencée par les politiques et pratiques d'information financière gouvernementales qui sont incorporées dans les dispositions législatives et des prescriptions légales.

## **Etude 2**

### **Eléments des Etats Financiers des Gouvernements Nationaux**

**Publiée en juillet 1993**

Cette étude examine les éléments (types ou classes d'informations financières) qui doivent être inclus dans les états financiers préparés sous les différentes méthodes de comptabilité susceptibles d'être utilisées par les gouvernements nationaux et leurs entités principales, et la manière dont ces éléments peuvent être définis. Elle examine aussi les implications de la publication d'éléments particuliers, ou de sous-ensembles de ceux-ci, pour les messages communiqués par les états financiers et la réalisation des objectifs identifiés dans l'Etude 1.

L'étude vise à aider au développement du plein potentiel des modèles de comptabilité actuellement utilisés dans les différentes collectivités publiques pour communiquer l'information financière aux utilisateurs. Ceci est utile pour la reddition de comptes et la prise de décision.

Cette étude se concentre sur la publication des éléments des états financiers préparés pour les gouvernements nationaux. Toutefois, il est reconnu que des aspects de la fourniture de biens et services et la réalisation des objectifs du gouvernement seront dans certains cas mieux obtenus par la publication d'informations financières ou non financières dans des notes, annexes ou états autres que l'état de la position financière ou l'état des performances financières dans le rapport financier.

## **Etude 3**

### **Audit de la conformité avec les autorités – Une perspective du secteur public**

**Publiée en octobre 1994**

Cette étude concerne les aspects de l'audit concernant la conformité aux règles dans le secteur public qui, dans de nombreux pays, est soumis à des impératifs et à des objectifs très différents de ceux du secteur privé. Dans un système de gouvernement démocratique, l'obligation de rendre compte au public et en particulier à ses représentants désignés est un aspect prioritaire de la gestion d'une entité du secteur public. Les entités du secteur public sont généralement établies par la législation et leurs opérations régies par diverses autorités résultant de la législation. La direction des entités du secteur public est responsable de leur fonctionnement en conformité

avec les dispositions des lois et règlements applicables et avec les autres autorités qui les régissent. Comme la législation et les autres autorités sont les principaux moyens par lesquels les législateurs contrôlent la levée et la dépense de fonds par le secteur public, auditer la conformité avec les autorités concernées est généralement une partie importante et intégrante du mandat d'audit, ou des conditions d'engagement, pour la plupart des audits d'entités du secteur public. En raison de la diversité des autorités, leurs dispositions peuvent être en conflit mutuel, et peuvent faire l'objet d'interprétations différentes. Il est aussi possible que les autorités subordonnées n'adhèrent pas aux directives ou aux limites prescrites par les textes législatifs d'habilitation. Il en résulte qu'une évaluation de la conformité avec l'autorité dans le public secteur requiert un jugement professionnel considérable et est d'une importance particulière.

## **Etude 4**

### **Utilisation du travail d'autres auditeurs — Une perspective du secteur public**

**Publiée en octobre 1994**

Cette étude examine l'utilisation du travail d'autres auditeurs, en incluant des auditeurs externes ainsi que des auditeurs internes, dans les audits financiers d'attestation et de conformité. Elle examine les questions qu'un auditeur doit prendre en considération quand il utilise le travail d'un autre auditeur et présente une perspective secteur public aux Normes Internationales d'Audit (ISA) 600 “Utilisation du travail d'un autre auditeur” et ISA 610, “Examen du travail d'audit interne”.

L'étude examine les principes édictés dans les ISAs mentionnées plus haut et décrit leur applicabilité au secteur public. Elle décrit aussi certaines des questions particulières qui se posent dans le secteur public quand un auditeur principal envisage d'utiliser le travail d'un autre auditeur. Les domaines étudiés qui méritent une attention spéciale sont l'autonomie de différents niveaux de gouvernement, les différentes prescriptions des Institutions d'Audit Supérieures (HAI), et les problèmes particuliers associés à l'utilisation du travail d'autres auditeurs dans un contexte international.

## **Etude 5**

### **Définition et reconnaissance des actifs**

**Publiée en août 1995**

Cette étude identifie et décrit la variété des vues qui existent sur le problème de savoir si, quand et comment des actifs particuliers doivent être mesurés et rapportés comme faisant partie du secteur public. Elle examine et explore :

- La définition et la reconnaissance des actifs ;
- L'effet des différentes méthodes de comptabilité sur la définition et la reconnaissance des actifs, et ;
- Les questions associées à certains types d'actifs.

L'étude reconnaît que la demande de services gouvernementaux a augmenté. Cette croissance de la demande a entraîné une compétition accrue pour les services gouvernementaux, stimulée par les standards d'éducation, la communication et l'intérêt de la collectivité pour les actions du gouvernement. Il en résulte une pression sur les gouvernements afin qu'ils gèrent leurs actifs d'un manière efficace et effective. La justification d'une gestion efficace et effective des actifs du secteur public peut être démontrée au moyen d'une meilleure information financière. Cette meilleure information financière fournit une base pour la compréhension du public, des décisionnaires élus et des administrateurs. Ceci permet, en retour, une meilleure prise de décision et une meilleure attribution des actifs.

## **Etude 6**

### **Comptabilité et publication des Passifs**

#### **Publiée en août 1995**

Cette étude fournit une perspective secteur public de la définition et de la reconnaissance des passifs. Elle identifie, examine et explore des vues sur :

- La définition et la classification des passifs ;
- L'effet des différentes méthodes de comptabilité sur la prise en compte et la production d'information sur les passifs, et
- Les questions associées à certains types de passifs.

L'étude décrit la variété de vues qui existent sur la question de savoir si, quand et comment certains passifs doivent être mesurés et faire l'objet de rapports. Historiquement, les gouvernements se sont concentrés sur leur encours de dette comme mesure principale des passifs ou de l'endettement du gouvernement, particulièrement dans la formulation ou l'évaluation de leur politique économique. Toutefois, les gouvernements assument divers engagements et diverses obligations qui donnent lieu à d'autres passifs qui souvent ne font pas l'objet d'une information des gouvernements. Pourtant une information sur la totalité des passifs d'un gouvernement et son exposition à des obligations potentielles est vitale pour que les gouvernements puissent gérer leur trésorerie et prendre des décisions éclairées sur le financement des services futurs et l'allocation des ressources. Si les gouvernements ont des passifs semblables à ceux des entreprises industrielles, ils ont aussi d'autres passifs potentiels, tels que des engagements récurrents dans le cadre de programmes sociaux établis, des garanties et des promesses faites par les politiciens. L'étude fait la distinction entre les passifs, les engagements et les risques.

## **Etude 7**

### **Reddition de comptes par les entreprises industrielles gouvernementales**

#### **Publiée en Janvier 1996**

Cette étude identifie les principaux utilisateurs des informations sur la performance, examine les besoins de ces utilisateurs, et présente des types de rapports qui

pourraient être disponibles pour satisfaire ces besoins. L'étude s'intéresse donc principalement à la fourniture d'informations sur les performances d'une entreprise (couvrant aussi bien les aspects financiers que les aspects non financiers des performances) venant en supplément des informations fournies dans les rapports financiers dans le contexte des états financiers d'usage général.

Le besoin de cette étude résulte du fait que les normes financières par elles-mêmes ne sont pas toujours suffisantes pour donner une indication de la performance globale d'une organisation particulière. Les organismes du secteur public peuvent différer des entreprises du secteur privé dans leurs objectifs ainsi que dans leurs finances. Bien que les entreprises industrielles gouvernementales doivent normalement fonctionner commercialement et prennent généralement la même forme juridique que les entreprises industrielles du secteur privé, la combinaison du fait qu'elles bénéficient souvent d'un monopole et du contexte politique dans lequel elles opèrent signifie que l'utilisateur des rapports financiers peut moins s'appuyer sur des mesures de performance telles que le retour sur le capital utilisé. Il en résulte que les groupes intéressés par les performances des entreprises industrielles gouvernementales – gouvernements, législateurs, contribuables et consommateurs – peuvent avoir des difficultés à former des jugements éclairés sur l'efficacité et l'effectivité des entreprises industrielles gouvernementales.

Les entreprises industrielles gouvernementales peuvent fournir des services dans des circonstances qui ne sont même pas proches d'un marché concurrentiel. Par suite le test d'efficacité relative sur le marché et d'effectivité ne peut pas toujours être appliqué. La question est donc comment formuler des mesures de performance qui permettront de porter des jugements sur l'efficacité et l'effectivité. L'étude examine comment de telles mesures peuvent être définies et comment les performances d'une entreprise industrielle gouvernementale par rapport à ces mesures peuvent être rapportées de la meilleure façon possible à ceux qui sont intéressés par ces performances.

## **Etude 8**

### **L'entité d'information financière du gouvernement**

#### **Publiée en juillet 1996**

Cette étude examine les implications de différentes approches de la définition de l'entité responsable de l'information financière du gouvernement et les conséquences de différentes techniques de construction des rapports financiers gouvernementaux pour la réalisation des objectifs des rapports financiers.

Cette étude accompagne l'Etude 1, "Information financière des gouvernements nationaux" publiée en mars 1991, et l'Etude 2, "Eléments des états financiers des gouvernements nationaux", publiée en juillet 1993. L'Etude 8 s'appuie sur les discussions et les définitions des Etudes 1 et 2. En cohérence avec les Etudes 1 et 2, cette étude met principalement l'accent sur l'information financière des

gouvernements nationaux. Les questions qu'elle traite peuvent cependant s'appliquer à d'autres niveaux de gouvernement (gouvernements d'états, de provinces ou locaux).

On attend de cette étude qu'elle conduise à des améliorations de l'information financière des gouvernement et à une plus grand comparabilité des rapports financiers tant à l'intérieur qu'entre les différentes collectivités publiques.

## **Etude 9**

### **Définition et reconnaissance des recettes**

#### **Publiée en décembre 1996**

Cette étude examine les concepts, les principes et les questions relatives aux définitions et à la reconnaissance des recettes dans les états financiers à usage général des gouvernements nationaux et des autres entités non commerciales du secteur public. Spécifiquement, cette étude identifie et examine la définition et la classification des recettes, des questions associées à certains types de recettes, et l'effet des différentes méthodes de comptabilité sur la définition et la reconnaissance des recettes.

Une information sur les recettes est importante pour aider les utilisateurs à évaluer la condition financière et les performances des gouvernements. La comparaison des recettes avec les dépenses aide les utilisateurs à déterminer la valeur nette inter-période (c'est-à-dire si les recettes courantes sont suffisantes pour couvrir les coûts des programmes et des services fournis pendant la période en cours).

Cette étude étend l'Etude 1, "Information financière des gouvernements nationaux", publiée en mars 1991, et l'Etude 2, "Eléments des états financiers des gouvernements nationaux", publiée en juillet 1993. Elle accompagne également l'Etude 5, "Définition et reconnaissance des actifs", l'Etude 6, "Comptabilisation et publication des passifs", et l'Etude 10, "Définition et reconnaissance des dépenses".

Cette étude met principalement l'accent sur les états financiers préparés pour les gouvernements nationaux et pour les entités et les unités qu'ils établissent pour la fourniture de biens et de services et la réalisation des objectifs gouvernementaux. Les questions qu'elle traite peuvent cependant s'appliquer à d'autres niveaux de gouvernement (gouvernements d'états, de provinces ou locaux).

## **Etude 10**

### **Définition et reconnaissance des dépenses**

**Publiée en décembre 1996**

Cette étude examine les concepts, les principes et les questions relatives au traitement des dépenses/déboursements dans les états financiers à usage général des gouvernements et des autres entités non commerciales du secteur public.

Les gouvernements subissent des pressions croissantes pour non seulement gérer leurs fonds efficacement, mais aussi pour montrer que leur gestion a été efficace. A cette fin, les gouvernements ont besoin d'une information complète sur leurs dépenses/déboursements afin de déterminer leurs besoins de recettes, la soutenabilité de leurs programmes et leur flexibilité.

Cette étude étend l'Etude 1, "Information financière des gouvernements nationaux", publiée en mars 1991, et l'Etude 2, "Eléments des états financier des gouvernements nationaux", publiée en juillet 1993. Elle accompagne également l'Etude 5, "Définition et reconnaissance des actifs", l'Etude 6, "Comptabilisation et publication des passifs", et l'Etude 9, "Définition et reconnaissance des recettes".

Cette étude met principalement l'accent sur les états financiers préparés pour les gouvernements nationaux et pour les entités et les unités qu'ils établissent pour la fourniture de biens et de services et la réalisation des objectifs gouvernementaux. Les questions qu'elle traite peuvent cependant s'appliquer à d'autres niveaux de gouvernement (gouvernements d'états, de provinces ou locaux).

## **Etude 11**

### **Information financière gouvernementale : Problèmes et pratiques comptables**

**Publiée en mai 2000**

Cette étude vise à assister les gouvernements à tous les niveaux dans l'identification des problèmes associés à l'information financière. Bien que certaines parties de l'étude s'appliquent seulement aux gouvernements nationaux, d'autres parties sont applicables à tous les niveaux de gouvernement.

L'étude contient une description détaillée des méthodes de comptabilité d'exercice et de comptabilité de trésorerie, et donne des exemples d'états financiers réels préparés suivant chacune des deux méthodes. Le document explique la pratique courante dans chaque méthode de comptabilité, et donne des exemples de variations à l'intérieur de ces méthodes. Les gouvernements qui souhaitent changer leur méthode de comptabilité ou modifier leur politiques comptables pourront utiliser ce document comme source d'information sur une méthode de comptabilité, y compris sur les questions de politique comptable associée à cette méthode et le format des états financiers préparés dans le cadre de cette méthode. Ceci peut aider les gouvernements à changer leur méthode de comptabilité et à terme contribuer à une meilleure comparabilité au sein des états financiers des gouvernements et entre ces états financiers.

## **Etude 12**

### **Perspectives sur la comptabilité analytique pour les gouvernements**

**Publiée en septembre 2000**

Cette étude vise à aider les cadres financiers du gouvernement et les autres comptables gouvernementaux dans leurs efforts pour développer et mettre en place une comptabilité analytique. Elle fournit des perspectives gouvernementales sur la comptabilité analytique qui ne sont pas disponibles ailleurs, mais ne constitue pas une exposition en profondeur du sujet de la comptabilité analytique. L'étude inclut les sujets suivants :

- Descriptions de l'étendue des utilisations gouvernementale de la comptabilité analytique, leur croissance récente, et leurs perspectives de croissance future.
- Explication des concepts de comptabilité analytique applicables aux divers objectifs de gestion.
- Discussions des problèmes de normes comptables dont la résolution peut affecter les valeurs utilisées dans l'exercice de comptabilité analytique.
- Descriptions des possibilités d'application de concepts et de processus spécifiques dans la conception et la mise en place d'un système de comptabilité analytique.
- Discussion des principales questions importantes pour les responsables de haut niveau.

L'étude est conçue pour aider à remplir le vide en fournissant aux gouvernements des informations de référence sur ce sujet important.

## **Etude 13**

### **Gouvernance dans le secteur public : Perspective d'un organisme de gouvernement**

**Publiée en juillet 2001**

Cette étude met en lumière les principes de gouvernance et leur application aux entités du service public. Les pratiques de gouvernance devront être adaptées en fonction des environnements des entités du secteur public individuelles et des collectivités publiques dans le cadre desquelles elles opèrent. Au fur et à mesure que les entités se développent et se modifient, il sera nécessaire pour l'organisme responsable de constamment revoir et amender les pratiques de gouvernance. Cette étude vise à fournir des conseils en définissant des principes communs et des recommandations sur la gouvernance des entités du secteur public dans certains domaines clé. Son objet est d'examiner un cadre approprié du point de vue de l'organisme responsable pour l'aider à assurer un équilibre approprié entre la liberté de gestion, l'obligation de rendre compte, et les intérêts légitimes des différentes parties prenantes. L'étude définit des principes communs et des recommandations



concernant la gouvernance des entités du service public avec l'objectif de fournir des conseils pour aider ces entités à développer ou à réviser leurs pratiques de gouvernance de façon à leur permettre de fonctionner d'une manière plus efficace, plus efficiente et plus transparente.

## **Etude 14**

### **Transition vers la méthode de comptabilité d'exercice : Conseils pour les gouvernements et les entités gouvernementales**

**Publiée en avril 2002, deuxième édition publiée en décembre 2003**

L'étude fournit des conseils pour aider les entités gouvernementales qui ont l'intention de passer à la méthode de comptabilité d'exercice et de présenter des états financiers conformes aux IPSASs en comptabilité d'exercice.

Elle est divisée en quatre parties :

La Partie I traite des questions générales associées à la transition vers la comptabilité d'exercice, incluant les facteurs influençant la nature et la vitesse de la transition, les options relatives aux chemins de transition, et la gestion du processus de transition. Elle indique l'importance de l'identification, de la conception et de la fourniture des programmes de formation, et l'implication de l'auditeur externe dans le processus de développement. Elle discute aussi l'impact potentiel sur le processus de transition des différents systèmes de gouvernement et de l'environnement politique existant.

La partie II présente les étapes requises pour développer et approuver les politiques comptables. Elle identifie aussi les types de questions qui doivent être résolues concernant l'identification des entités contrôlées dans le but de préparer les états financiers consolidés.

La Partie III examine les classes d'actif, de passif, de recettes et de dépenses que l'on rencontre dans les entités du secteur public. Elle indique comment ces rubriques doivent être définies, reconnues, mesurées et publiées dans les états financiers à usage général. L'étude donne une présentation générale des exigences des principaux IPSASs et des autres sources de conseils faisant autorité applicables, et des types de tâches et de problèmes de mise en place qui surgissent dans la mise en conformité avec ces exigences.

La Partie IV discute les problèmes de mise en œuvre engendrés par une gamme d'éléments spécifiques, par exemple la trésorerie, les immobilisations incorporelles, les instruments financiers, les dettes associées au personnel, les dettes résultant d'obligations de politique sociale, les recettes sans échange et les devises étrangères.

## Résumé des principales modifications à l'édition précédente de l'Etude 14

### *IPSAS publiées*

Ultérieurement à la publication de la première édition de l'Etude 14 (publiée en avril 2002), trois IPSAS en comptabilité d'exercice et l'IPSAS en comptabilité de trésorerie ont été publiées. L'Etude 14 (2ème édition) a été mise à jour pour refléter :

- La Norme Comptable Internationale du Secteur Public (IPSAS) 18, “Publication d'informations sectorielles”,
- Norme Comptable Internationale du Secteur Public (IPSAS) 18, “Provisions, Eléments de passif éventuels et Eléments d'actif éventuels” ;
- Norme Comptable Internationale du Secteur Public (IPSAS) 20, “Informations sur les personnes apparentées”, et
- IPSAS comptabilité de trésorerie, “Information financière sous la méthode de comptabilité de trésorerie”.

### *Références et sites Internet mis à jour*

Les références et les sites Internet ont été mis à jour pour établir des liens aux adresses électroniques des références utilisées.

### *Divers*

L'étude a aussi été mise à jour pour refléter d'autres développements, en particulier :

La commission du secteur public (PSC) a créé deux comités de pilotage pour préparer les Appels à Commentaire (ITC) sur les recettes des transactions sans échange (incluant les taxes et transferts) et la prise en compte des politiques sociales des gouvernements. Ces deux ITC ont été émises en janvier 2004 ; et

La commission secteur public (PSC) a émis un exposé sondage sur la dégradation des actifs.

Là où la commission PSC n'a pas examiné ou développé de conseil sur des questions particulières, l'étude a utilisé des exemples extraits des IAS. L'étude a été mise à jour pour refléter les exposés-sondage et les normes publiées par l'IASB.

**Article ponctuel 1****Mise en oeuvre de la comptabilité d'exercice dans le Gouvernement : l'expérience de Nouvelle Zélande****Publié en octobre 1994**

Le secteur public de la Nouvelle Zélande a fait l'objet d'une réforme majeure pendant la fin des années 1980 et le début des années 1990. Cette réforme a changé la gestion du secteur public, passant d'un système basé sur le respect des règles détaillées et restrictives et de limites de trésorerie budgétaires à un régime basé sur les performances et la reddition de comptes. Le succès de la mise en oeuvre de ces réformes a exigé un effort considérable tant au niveau stratégique qu'au niveau opérationnel, et a conduit à des modifications fondamentales et étendues dans la gestion des opérations du secteur public ainsi que dans les résultats financiers de ces opérations. L'expérience de la Nouvelle Zélande démontre qu'un tel changement est non seulement possible mais peut également parfaitement réussir.

Cet article se concentre sur le passage (le terme familier utilisé était migration) des administrations du gouvernement de la Nouvelle Zélande de la comptabilité de trésorerie à la comptabilité d'exercice, et sur le projet de production du premier ensemble d'états financiers pour le Gouvernement de Nouvelle Zélande. L'article s'efforce aussi de faire ressortir les principaux problèmes de gestion rencontrés dans la mise en oeuvre d'une comptabilité d'exercice complète dans un gouvernement national. L'article est écrit du point de vue du Trésor qui a joué un rôle central dans le changement.

**Article ponctuel 2****Audit de la totalité des états financiers du gouvernement : l'expérience de Nouvelle Zélande****Publié en octobre 1994**

Cet article décrit le rôle joué par le Bureau d'audit dans le développement des états financiers de la Couronne. Après une explication générale du rôle du Bureau d'audit en Nouvelle Zélande, ce rôle est analysé en termes de caractéristiques de l'audit fondamentales telles que l'indépendance, les critères (en particulier les pratiques comptables permettant de fournir une vue sincère et exacte en l'absence de normes comptables applicables) et les éléments probants. L'article décrit ensuite les processus d'audit et de gestion mis en oeuvre dans l'audit des états financiers de la Couronne— incluant la planification, la définition des seuils d'importance relative, le suivi de projet, la formation et la publication des rapports. L'article conclut avec des leçons pour d'autres pays.

AUTRES DOCUMENTS

### **Article ponctuel 3**

#### **Perspectives sur la comptabilité d'exercice**

**Publié en 1996**

Cet article vise à informer les lecteurs sur une gamme de perspectives sur la comptabilité d'exercice exposées par un certain nombre de collaborateurs possédant une expérience de la mise en œuvre de cette réforme de la comptabilité ou qui ont observé son progrès.

La PSC pense que, en partageant les points de vue de ceux qui ont été impliqués dans l'utilisation d'informations de comptabilité d'exercice aux fins de prises de décision, d'autres peuvent se faire une idée de la valeur de cette forme d'information financière pour leurs propres gouvernements et d'autres entités du secteur public.

La PSC a délibérément cherché à obtenir les vues d'un large échantillon de personnes ayant des expériences professionnelles diverses. La PSC a aussi cherché de préférence des personnes ayant une expérience de la modification des informations produites. Les personnes ayant collaboré à cet article sont des politiciens, des économistes, des universitaires, des administrateurs et des comptables.

### **Article ponctuel 4**

#### **La délégation de service public en France : Une méthode originale d'administration publique : le service public délégué**

**Publié en septembre 2001**

Les services gouvernementaux peuvent être fournis de différentes manières. En général, ils sont fournis directement par des agences gouvernementales. Dans certains cas ils peuvent être sous-traités à des entités du secteur privé, qui doivent fournir le service public dans des conditions définies en commun accord.

On dit que le service public est "délégué". De telles délégations se rencontrent, au niveau du gouvernement local, dans divers domaines tels que la distribution d'eau, la gestion des déchets et le chauffage. Les délégations sont soumises à des règles spéciales, et sont des arrangements contractuels qui équilibrent les intérêts de l'autorité délégante et ceux de l'entreprise privée responsable de la fourniture du service. Des exemples d'arrangements collaboratifs de ce type existent dans d'autres pays (Australie, Canada et Nouvelle Zélande par exemple). Cet article ponctuel décrit le cadre spécifique qui a été conçu en France pour gérer la relation entre les parties et pour assurer un niveau adéquat d'information et de reddition de comptes.

## Article ponctuel 5

### **Comptabilité des ressources : Cadre de la mise en place de normes comptables dans le secteur du Gouvernement Central du Royaume Uni**

**Publié en juin 2002**

Les défis posés à ceux qui passent à la comptabilité d'exercice peuvent être énormes. Il peut par conséquent être utile aux collectivités publiques d'être au courant des problèmes, attendus ou non, qui sont apparus dans les collectivités publiques lors de leur adoption de la comptabilité d'exercice, et de savoir comment ces problèmes ont été pris en compte.

Cet article examine les expériences du Royaume Uni, qui a décidé de passer à la comptabilité d'exercice tant pour la préparation des budgets que pour l'information financière en 1995. Il fait ressortir certains des principaux arguments qui ont influencé la décision d'adopter un système de comptabilité d'exercice, non seulement pour l'information financière, mais aussi pour l'élaboration des budgets. Il place aussi les budgets et l'information financière en comptabilité d'exercice à l'intérieur d'un contexte plus large de gestion de la performance. Il examine en particulier comment le RU a entrepris la tâche de créer l'infrastructure requise pour la comptabilité et le budget d'exercice sous la forme d'un cadre de définition de normes et d'un manuel faisant autorité en matière de politiques, de principes et de traitements comptables.

## Article ponctuel 6

### **La modernisation de la comptabilité gouvernementale en France : situation actuelle, problèmes, perspectives**

**Publié en Janvier 2003**

Cet article décrit les grandes lignes du processus de modernisation du système comptable du gouvernement français qui est actuellement en cours. L'article est organisé en trois sections :

*Etat actuel des pratiques comptables du secteur public.* Cette section donne une description générale des pratiques actuelles. Il explique que le gouvernement central, les établissements publics nationaux, les gouvernements locaux et les organismes de sécurité sociale ne suivent pas les mêmes pratiques comptables et budgétaires. Toutefois, la réforme en cours de la comptabilité du gouvernement central conduira à l'adoption de principes uniformes (incluant une représentation fidèle, et l'obligation de présenter "une vue sincère et véritable" des comptes du gouvernement) et de méthodes (comptabilité d'exercice) que les sociétés françaises et étrangères pratiquent chaque jour dans leurs systèmes comptables.

*La transition vers la comptabilité d'exercice : un but pour le future proche.* Cette section décrit les conséquences du nouveau Règlement Constitutionnel 2001 (appelé aussi la nouvelle Constitution Budgétaire) sur le système comptable gouvernemental. Les nouvelles Lois Budgétaires imposent une distinction très claire entre comptabilité d'exercice et le vote des crédits sur une base de trésorerie par le

parlement. Un système double sera appliqué en France : le budget national (crédits) est et continuera à être exprimé (et exécuté) suivant une méthode de comptabilité de trésorerie modifiée, tandis que le Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF) (bilan et compte de recettes et de dépenses) sera exprimé suivant une comptabilité d'exercice. Le CGAF (*Compte Général de l'administration des Finances*) représente les états financiers du gouvernement central.

*Action:* avancement à ce jour et développement futur. Cette section décrit les progrès réalisés dans la présentation du CGAF depuis 1999. Elle décrit succinctement les mesures prises pour développer et mettre en œuvre la comptabilité d'exercice, y compris l'évolution du système d'information.

## **Article ponctuel 7**

### **Le système comptable gouvernemental en Argentine**

**Publié en Janvier 2004**

Cet article décrit le développement de la profession comptable en Argentine et l'influence de ce développement sur le secteur public. Il donne aussi une vue d'ensemble de l'évolution du système comptable du secteur public en Argentine depuis la création de la Confédération Argentine.

En Argentine, la méthode de comptabilité de trésorerie a été adoptée dans le secteur public en 1859. En 1947, les états financiers ont été modifiés pour inclure la reconnaissance des dépenses sur la base des engagements. L'article fait ressortir les faiblesses du système comptable du secteur public qui ont conduit à une réforme ultérieure de l'Administration Financière Gouvernementale et par suite à l'adoption de la comptabilité d'exercice en 1993.

Il décrit succinctement les défis et les problèmes qui sont apparus dans la collecte des données, la pratique et la culture dans le cadre du processus de réforme. Il fait aussi remarquer que la réforme a engendré un impact positif dans l'Administration Financière Gouvernementale, et en particulier une amélioration de l'efficacité et de l'effectivité dans l'administration publique, et qu'elle a fourni une information plus précise pour supporter les prises de décisions politiques.

Enfin, l'article décrit succinctement les développements futurs prévus dans le Système de comptabilité gouvernementale. Ces développements comprennent une amélioration de la comptabilité de gestion du secteur public pour améliorer encore la prise de décisions, la consolidation de toutes les entités du secteur public, la création d'un programme de formation continue des employés du secteur public et l'harmonisation des principes comptables généralement acceptés du secteur public argentin avec les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS).

## **Bibliographie choisie des documents sur la comptabilité et l'audit du secteur public**

**Publiée en janvier 1993**

Pour faciliter le développement et la coordination des programmes de promotion de l'éducation et de la recherche et pour encourager et faciliter l'échange d'information entre les organisations membres et les autres parties intéressées, le PSC a produit une *Bibliographie choisie des documents sur la comptabilité et l'audit du secteur public*. Cette bibliographie a été conçue pour inclure tous les documents sur la comptabilité et l'audit du secteur public ayant autorité ou non publiés par les organismes de définition de normes et les Institutions suprêmes d'audit.

Les listes des publications incluses dans la bibliographie ont été fournies par les organisations elles-mêmes et sont actuellement mises à jour à la date du 30 juin 1992.